

**ANTONIO A. HERCULES
SAMIR MALOUF IBRAHIM**

**PERFIL DA SONEGAÇÃO FISCAL DO ICMS
NA REGIÃO PERTENCENTE À 8ª DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA**

Monografia apresentada ao
Departamento de Contabilidade, do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da
Universidade Federal do Paraná, como
requisito para obtenção do título de
Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo
Peixe

**LONDRINA
2003**

AGRADECIMENTOS

- Ao Professor Blênio César Severo Peixe pelo compartilhar das valiosas informações ao longo das aulas ministradas e, sobretudo, pelos relevantes diálogos mantidos durante o período de orientação e por sua dedicação na revisão e correção incansável desta monografia.
- Aos professores, pelas primorosas aulas expostas durante o curso,
- A nossas esposas e filhos pelo apoio e incentivo demonstrados.

DEDICATÓRIA

A Deus pelo dom da vida;

Aos meus pais, por me fazerem ser o que sou.

RESUMO

HERCULES, A. A.; IBRAHIM, S. M. PERFIL DA SONEGAÇÃO FISCAL DO ICMS NA REGIÃO PERTENCENTE À 8ª DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA. Este trabalho trata do problema da evasão fiscal, mais especificamente, da sonegação fiscal do ICMS na região da 8ª Delegacia Regional da Receita, sediada na cidade de Londrina, do Estado do Paraná. Apresenta uma visão ampla sobre o tema, através da definição de conceitos elementares e da análise de diversos fatores econômicos, jurídicos, administrativos e culturais que são causadores da evasão fiscal. Tem como objetivo analisar os aspectos quantitativos e qualitativos da sonegação fiscal através do estudo dos Autos de infração, classificados por penalidade específica. Utilizou-se para o desenvolvimento do tema o método dedutivo, com pesquisa de campo e bibliográfica. Os resultados obtidos mostraram a sonegação fiscal como prática habitual e constante no período de 2000 a 2002, na média de aproximadamente 30% do faturamento das empresas, calculando-se que a recuperação de receitas por auditores fiscais atinge uma média de 25 a 35% do sonegado. O transporte ou depósito de mercadorias sem documentação fiscal, a utilização indevida de crédito, deixar de pagar o imposto na forma e no prazo revisto e o subfaturamento pelas empresas representam as infrações de maior ocorrência numérica e de valor. Concluiu-se, portanto, que apesar das limitações do sistema de fiscalização da receita, a prática da evasão fiscal é um fenômeno complexo que deve-se a junção de fatores causais diversos como a elevada carga tributária, a legislação deficiente, a instabilidade do ambiente macroeconômico, a falta de uma educação fiscal, e também, o descontentamento do contribuinte com o Estado e governantes, pelo uso indevido das verbas públicas.

Palavras-Chave: evasão fiscal, sonegação, ICMS, autos de infração.

e-mail: Hercules@Sefa/Pr.Gov.Br
Samir@Sefa/Pr.Gov.Br

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	II
DEDICATÓRIA	III
RESUMO	IV
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA	4
3. DESENVOLVIMENTO	6
3.1. O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO .	6
3.1.1. Conceito de imposto	7
3.1.2. Conceito de mercadoria	8
3.1.3. O ICMS	9
3.1.4. A incidência tributária e a atividade da empresa	10
3.1.5. Elementos fundamentais do ICMS	11
3.2. SISTEMA JURÍDICO APLICÁVEL AO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	16
3.2.1. O papel do sistema jurídico.....	16
3.2.2. Princípios constitucionais tributários	17
3.2.3. Interpretação das normas tributárias	25
3.2.4. Aplicação das penalidades aos infratores da legislação do ICMS	29
3.3. EVASÃO FISCAL	34
3.3.1 Definição de evasão fiscal	34
3.3.2 Espécies e tipos de evasão fiscal	36
3.3.3 A sonegação fiscal	38
3.3.4 Fatores da evasão fiscal	39
3.4. PERFIL DA SONEGAÇÃO FISCAL DO ICMS NO AMBITO DA 8º DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA	52
3.4.1. Análise dos autos de infração fiscal	52
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	83
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	89

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho monográfico tem como objetivo estudar o problema da evasão fiscal, mais especificamente traçar o Perfil da Sonegação do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal - ICMS, baseado em estudo teórico e dos Autos de Infração lavrados no âmbito da 8ª. Delegacia Regional da Receita, situada em Londrina-Pr. no período de 2000 a 2002.

Aprofundaremos conhecimentos sobre os fatores causadores e ou facilitadores da prática de sonegação devido ao problema que está acarreta no equilíbrio financeiro do Estado, uma vez que, para o cumprimento de suas responsabilidades para com a coletividade, o governo necessita de recursos financeiros cuja origem, em sua maior parte, advém da arrecadação tributária.

Dentre as espécies de tributo, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, figura para eles como a maior fonte de recursos, e sua sonegação tem provocado uma diminuição significativa na arrecadação.

A evasão fiscal traz prejuízos não só para o Estado como para a sociedade como um todo, além de imprimir um descrédito acentuado à ação fiscalizadora e ao próprio governo em sua autoridade e capacidade de gerenciamento, justificando-se, assim, a pertinência do tema eleito para esta monografia.

Sabe-se de há muito, que são diferentes e complexos os fatores que, de modo determinante ou como elemento concorrente, levam a evasão fiscal, tornando difícil a sua identificação, a avaliação de seus efeitos e resultados, e a implementação de soluções. Por isso, torna-se importante abordar o tema sob

diversos ângulos de análise, lançando luzes sobre seu entendimento.

Neste sentido o desenvolvimento do presente estudo compreende três subtítulos referentes ao marco teórico, quais sejam:

- A) O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- B) O sistema jurídico aplicável ao imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços;
- C) A evasão fiscal.

O estudo do tema proposto exige, inicialmente, explicitar o que vem a ser o ICMS. Isto é feito com base no conceito de imposto e no conceito de mercadoria, abordando-se, em seguida, a incidência tributária sobre as atividades das empresas com destaque para os elementos fundamentais do ICMS.

Indispensável, também, é compreender o papel da legislação sobre o sistema tributário e com foco especial nas normas jurídicas que se aplicam ao ICMS, uma vez que regulam toda a ação dos órgãos fiscalizadores da Receita. Neste sentido, serão abordados os princípios constitucionais tributários e as formas de interpretação das normas de isenção, constitutivos do Direito tributário.

Na seqüência, será apresentada a controvérsia que há em torno do conceito de evasão fiscal, visando reter-se um entendimento sobre seu significado, avançando-se, daí, para a caracterização das espécies e tipos de evasão fiscal e para a discussão dos fatores que podem causar sua ocorrência, na freqüência atualmente constatada.

Os subsídios teóricos colhidos no desenvolvimento destes subtítulos, serão de grande valia para a análise dos resultados da pesquisa de campo realizada, ao

final, sobre os Autos de Infração lavrados na 8ª. Delegacia Regional da Receita, no período compreendido entre os anos de 2000-2002, em que se verificam altos índices de evasão fiscal. Em sua especificidade, os Autos de infração trazem o registro pormenorizado de um universo real que será nosso objeto de estudo.

Enfim, o intuito é, através do tratamento teórico dessa matéria, estabelecer o suporte necessário para o tratamento de casos concretos, mais objetivamente, para traçar o perfil da sonegação do ICMS na 8ª. Delegacia Regional da Receita, e se possível, cogitar-se quanto às formas de intervenção que poderiam dirimir o problema em alvo.

2. METODOLOGIA

Para o desenvolvimento deste trabalho e conseqüente compreensão do tema delimitado foram utilizados dois tipos de metodologia, respectivamente, da pesquisa bibliográfica e da pesquisa de campo. Empregou-se o método dedutivo para a condução das análises, cujo teor foi, posteriormente, sistematizado e redigido em linguagem clara e concisa considerando-se a complexidade do assunto.

A pesquisa bibliográfica privilegiou os autores nacionais, lançando mão de livros, artigos científicos e textos legais que versam sobre o assunto, a fim de, preliminarmente, obter um levantamento, de caráter exploratório, para a definição das questões centrais do trabalho, bem como das idéias e conceitos relevantes, e assim, possibilitar em continuidade, a elaboração dos argumentos que compõem o corpo teórico desta monografia.

Visando uma efetiva aproximação da realidade empírica realizou-se uma pesquisa de campo, baseada nos dados contidos nos Autos de Infração lavrados na 8ª. Delegacia Regional da Receita, sediada na cidade de Londrina, no Estado do Paraná no período compreendido entre os anos de 2000-2002.

A opção por este tipo de fonte se justifica pelo fato de que o Auto de infração é resultado de uma auditoria efetuada em uma determinada empresa ou em operações e prestações comerciais, em transito por determinadas regiões, onde o auditor fiscal da receita constata a prática da sonegação. É através destes registros que são identificados os casos de evasão fiscal e descritos os tipos de sonegação, eles apontam para uma estimativa de perda fiscal do Estado do Paraná. Neles constam a quantificação dos impostos devidos e sonegados, e sua respectiva multa.

Os Autos de infração foram classificados sob os seguintes critérios:

- a) Quantitativo: índice de arrecadação e sonegação da região, número de empresas autuadas, situação contábil e jurídica, atuação dos fiscais.
- b) Qualitativo: tipo de infração cometida, penalidade aplicada, estratégias de protelação ou isenção do pagamento dos débitos, evolução dos números de autuações e valores e causas relacionadas.

Visto ser registro pormenorizado de um universo real, o estudo dos Autos de Infração lavrados na 8ª. DRR é fundamental para dar a concretude almejada a este trabalho de pesquisa, o qual se propõe a analisar, numa visão mais ampla, o problema da evasão fiscal, e mais especificamente, da sonegação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal - ICMS, na regional.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

O desenvolvimento do presente estudo compreende três subtítulos importantes que se prestarão à necessária fundamentação teórica e conceitual do tema proposto, são eles:

1. O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
2. O sistema jurídico aplicável ao imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços;
3. A evasão fiscal.

Após proceder à exposição gradual destes conteúdos, será apresentada a contribuição que se reputa mais importante, qual seja, a análise dos resultados obtidos sobre a sonegação do ICMS, na pesquisa de campo.

3.1. O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

A sonegação do ICMS tem provocado no Estado uma diminuição significativa em sua arrecadação de impostos, caracterizando-se como meio comum da prática a evasão fiscal. Por isso, procederemos ao exame do mais detido de seu significado em termos teórico-conceituais.

3.1.1. Conceito de Imposto

A Receita dos Estados é constituída por recursos, em sua maior parte, oriundos dos tributos que, conforme a definição presente no artigo 3º do CTN, são “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Dentre as espécies de tributos, encontra-se o imposto, que segundo o art.16 do Código Tributário Nacional, “é aquele cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O imposto é, então, considerado a mais típica das espécies de tributo, visto que, para a sua instituição, prescinde o legislador da referibilidade de atuação estatal, em relação ao contribuinte, como fator de exigência tributária. É uma exação não vinculada, isto é, independente de atividade estatal específica, antes, dirigida ao particular no exercício de suas atividades mercantis.

Dentro as espécies de impostos há o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação _ ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A fim de, progressivamente tornar mais claro o que significa o ICMS discutiremos, antes, o conceito de mercadoria, importante também para compreender os elementos fundamentais do ICMS.

3.1.2. Conceito de Mercadoria

O senso comum entende por mercadoria é aquilo que é objeto de comércio; um bem econômico destinado à mercancia.

Porém, o conceito de mercadoria, com maior precisão, pode ser extraído do artigo 191 do Código Comercial, quando define o que é venda mercantil:

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante (Código Comercial, 2003, p. 950).

Portanto, no conceito clássico, mercadoria se refere aos bens móveis, corpóreos, tangíveis, ou semoventes; ou, ainda, ao papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, para fins de tributação.

Pela sistemática do Código Comercial, mercadoria abrange tanto os bens corpóreos (tangíveis) como bens incorpóreos (no sentido criado pelo Direito), englobando todos os bens concebidos pela doutrina tradicional.

Em sentido corrente, mercadoria pode ser identificada sob três aspectos. O primeiro em função da natureza de determinados objetos, identificando-se as qualidades de certas coisas (ser móvel, corpórea, tangível etc.). No segundo sentido, mercadoria pode ser considerada como todo bem negociado por um comerciante, fruto da atividade comercial, abrangendo, assim, os bens corpóreos, incorpóreos e os não-corpóreos. Finalmente, mercadoria pode significar tudo aquilo que estiver à disposição em um determinado mercado, sentido em que pode ser considerada mercadoria até os imóveis, índices, cotações, etc.

3.1.3. O ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, em função da nova Carta Constitucional, engloba o imposto sobre a circulação de mercadorias e de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

O ICMS, hoje, é o imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, mesmo que não haja a mudança de sua titularidade, ou na transmissão de sua propriedade, ainda que não haja trânsito da mesma, e nas prestações onerosas de serviços de transporte, intermunicipais e interestaduais, e de comunicações.

Anterior à Constituição Federal de 1988, o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) gravava somente bens materiais. A partir de 1988, o ICMS (como passou a denominar-se) passou a gravar tanto os bens materiais (mercadorias), quanto os imateriais (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações), deixando para o Município a tributação sobre os serviços de qualquer natureza previstos em Lei Complementar (O ISSQN grava a circulação de bens imateriais).

Nesse sentido, o ICMS, de competência estadual, incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, este último ainda que efetuado dentro dos limites de um mesmo município, significando que mesmo as ligações telefônicas locais estão sujeitas à incidência do imposto.

Trata-se de um imposto não-cumulativo, o que quer dizer que se abate em

cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado.

O ICMS é também seletivo. Suas alíquotas, agora diferenciadas e não mais fixas para cada operação, são aplicadas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, ou seja, conforme o grau de necessidade ou de utilidade de uma e de outros.

A pessoa, física ou jurídica, que visa atuar em um ramo de atividade que seja alcançado pelo imposto, deve se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS, para proceder ao seu pagamento regular. De igual forma, deve pagar o imposto a pessoa, mesmo não inscrita, quando importa mercadorias de outro país, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial.

Para o Estado, como já se afirmou, o ICMS é a maior fonte de recursos financeiros. Sendo assim, para que o governo possa atender adequadamente às necessidades da população, é importante que o cidadão contribuinte zele pelo bom funcionamento do sistema arrecadador e exija sempre a nota fiscal ou o cupom fiscal, estando, ainda, atento para a destinação e uso adequado dos recursos públicos assim recolhidos.

3.1.4. A Incidência Tributária e a Atividade da Empresa

A incidência tributária sobre a atividade da empresa independe de ser ela civil ou comercial, depende sim, do fato gerador, definidor da espécie de imposto que incidirá sobre operação que realiza.

No caso do ICMS, sendo imposto que grava a circulação de bens e de serviços de valor econômico material ou imaterial, sua incidência tributária está na

ocorrência do fato gerador, que tipifica o imposto, e define a quem pertence à competência tributária. Não há dúvidas, portanto, que a venda de mercadorias, a grosso ou a varejo, representa uma atividade comercial, sobre a qual incide o ICMS, de competência estadual. Todavia, sobre as atividades consideradas de prestação de serviços, pode também incidir o ICMS estadual, tais como o transporte intermunicipal e interestadual, e de comunicações.

3.1.5. Elementos Fundamentais do ICMS

Os elementos fundamentais do ICMS são vários, compreendendo:

a) Fato gerador:

Como o próprio nome sugere, é o fato que gera, que dá início à obrigação tributária. Segundo CASSONE (1997, p. 36), “é uma obrigação surgida exclusivamente da lei”. Essa obrigação tributária é a obrigação de pagar qualquer imposto.

Para FABRETTI (1996, p.125), denomina-se fato gerador “a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera a obrigação tributária”. Pode-se afirmar, portanto, que a obrigação tributária principal, tendo como objeto o pagamento de imposto ou de qualquer penalidade pecuniária, surge com a ocorrência do fator gerador.

Este é definido pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Por sua vez, o fato gerador da obrigação acessória, como define o artigo 115,

é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configura obrigação principal.

A figura 1 mostra o que compreende o fator gerador:

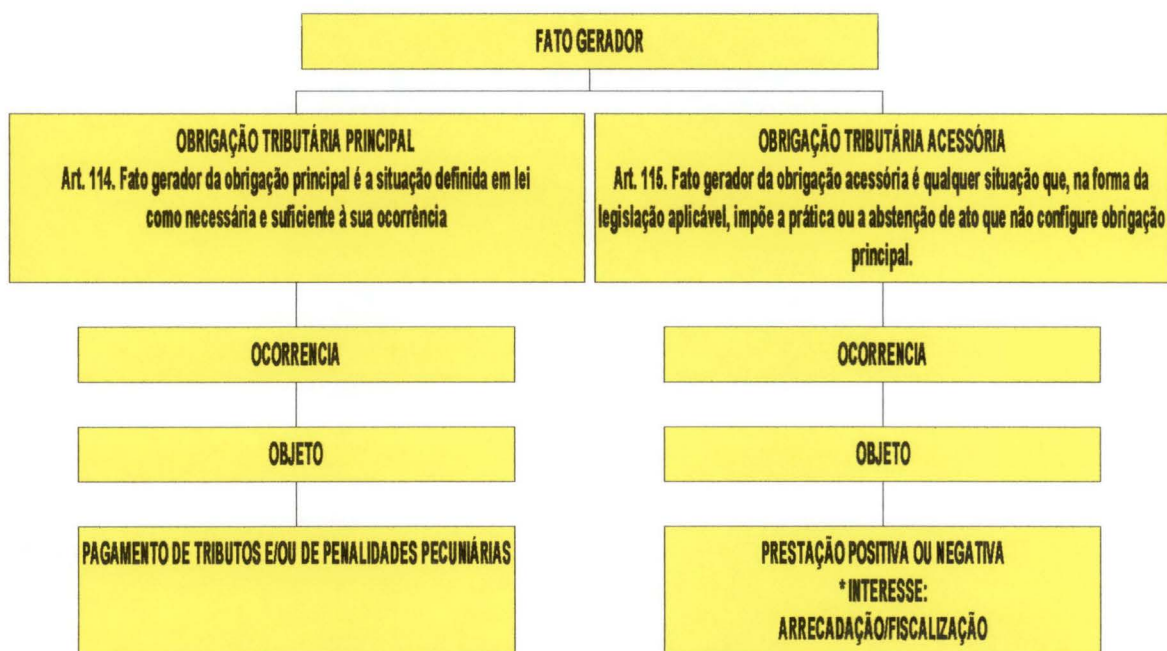


Figura 1 – Fato Gerador

Fato gerador é, portanto, qualquer manifestação positiva e concreta da capacidade econômica das pessoas, observada pelo legislador tributário, que a ele atribui qualidade bastante para provocar o nascimento da obrigação tributária principal, quando se verificar, na prática, a sua ocorrência.

b) Base de cálculo:

É o elemento econômico, ou seja, é “o valor atribuído à determinada operação tributária e que recebe uma alíquota para determinar o valor do imposto a ser recolhido”. De acordo com FABRETTI (1996, p. 127), base de cálculo “é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual), para apurar o valor do tributo a pagar e deve ser definida em lei complementar”.

c) Alíquota:

Trata-se de um percentual que, incidido sobre a base de cálculo, dá como valor final o imposto devido. No caso do ICMS, esse percentual é fixo e poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Para ABRETTI (1996, p. 127), alíquota “é o percentual que aplicado sobre a base de cálculo determina o montante do tributo a ser pago”.

d) Sujeito ativo:

É a pessoa jurídica de direito público da obrigação tributária, titular da competência para instituir e cobrar o tributo (art. 199 CTN), isto é, a entidade estatal que recebeu da Constituição Federal a competência para exigir o tributo devido na obrigação tributária.

São sujeitos ativos: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (artigos 145, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal).

e) Sujeito passivo:

É a pessoa física ou jurídica, que tem a obrigatoriedade de pagar tributos ou penalidades ao sujeito ativo, quando praticar qualquer ato que acione o fato gerador.

f) Contribuinte:

É a pessoa física ou jurídica que no exercício de suas atividades faz acontecer o fato gerador previsto em lei.

g) Lançamento Tributário:

É um ato de conhecimento do fato gerador da obrigação, de apuração do *quantum* devido e de identificação do devedor da relação. É, portanto, o ato administrativo que cria a exigibilidade do tributo, verifica a existência do fato gerador, estipula a base de cálculo, o valor devido, o sujeito passivo da obrigação e

possibilita o conhecimento, pelo credor tributário da obrigação principal, estabelecendo, ainda, se for o caso, acréscimos, juros e multas.

h) Incidência e não incidência:

Surge a incidência quando ocorre um fato previsto em lei, ou seja, é a área legal que abrange o fato gerador. Caso ocorra tal situação, o sujeito passivo será obrigado ao pagamento do tributo para o sujeito ativo da obrigação tributária.

Por seu turno, não incidência é a situação em que o fato ocorrido está fora do alcance da incidência. Não havendo o fato gerador do imposto, então, este não é devido. A não incidência é determinada pelo ente competente .

i) Imunidade:

É uma exclusão constitucional da incidência de impostos sobre determinadas pessoas ou bens. Trata-se de uma limitação constitucional, feita antes e acima das competências específicas federais, estaduais e municipais.

j) Isenção:

É a forma de exclusão do crédito tributário. É a dispensa do pagamento de um tributo por força da lei, devendo ser especificadas as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplicam e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

A isenção, tecnicamente, é considerada um favor fiscal, cuja invocação carece de primorosa interpretação da norma jurídica, estando ela sujeita a brechas e equívocos interpretativos, comumente praticados com objetivo de favorecimento particular, estimulando a evasão fiscal, razão pela qual incluiremos neste estudo uma análise mais detida sobre este tópico, ao tratarmos do sistema jurídico.

k) Suspensão:

É a situação temporária que prorroga o pagamento do imposto, mas não as suas obrigações acessórias.

l) Diferimento:

É a postergação do pagamento do imposto. Esse benefício está ligado diretamente ao produto. Dessa forma, a cada fase muda-se o responsável pelo pagamento do imposto.

m) Redução da base de cálculo:

É possível ao titular da competência tributária do imposto reduzir temporariamente, a base de cálculo desse imposto, devendo ser através de lei ou, quando esta autorizar, por decreto do Poder Executivo.

Feitos estes esclarecimentos, partimos para o próximo passo, qual seja, apreender o funcionamento do Sistema Jurídico aplicado ao ICMS.

3.2. SISTEMA JURÍDICO APLICÁVEL AO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

3.2.1. O Papel do Sistema Jurídico

A organização política econômica e social dos estados modernos sustenta-se num ordenamento jurídico, enquanto conjunto de regras e princípios (expressos nas leis) que orientam a população de determinado espaço territorial, em um dado momento histórico, do qual a Constituição Federal é a expressão máxima.

A Constituição Brasileira define, entre outros aspectos, a estrutura e o papel do Governo, as maneiras de atuação da administração pública, os sistemas tributário e previdenciário, o funcionamento de órgão e instituições, as obrigações sociais, as atribuições do funcionalismo e dos poderes públicos, etc.. O que as leis constitucionais determinam aplica-se a todo o povo da nação, com força e legitimidade, da qual o Estado é guardião, na condição de autoridade pública. Consta na própria Constituição Federal no artigo 5º. inciso II:

(...)
II _ ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei:
(...)

Desta forma, a possibilidade de ordem e progresso nacional vincula-se à observação e cumprimento das leis constitucionais e das normas que dela decorrem, sem o que, a idéia de Soberania do Estado Nacional e de suas Entidades Federadas perde sustentação podendo advir, daí, o grande perigo de caos social, com todas as consequências nefastas que podemos supor para todo o organismo social.

Para exercer sua soberania e atender as necessidades de sua população, o Estado desenvolve atividades através de suas instituições, submetidos a

regulamentos que dispõe sobre as formas de arrecadação de recursos financeiros, bem como sua gestão e aplicação nas metas de desenvolvimento sócio-econômico.

A necessidade de cumprir com suas atribuições e incumbências, e o custo que isto implica, leva o Estado ao constante esforço para aumentar seus recursos e abastecer os cofres públicos. Tais recursos podem ser próprios ou ter origem nos empréstimos de terceiros. Enquanto este último tem natureza restituível, ou seja, deverá ser devolvido dentro de determinados prazos, condições e acréscimos de valor; os recursos próprios não são restituíveis e denominando-se Receita.

A Receita provém de subvenções decorrentes de atividades econômicas _ tais como aluguéis, produção e comercialização de mercadorias, prestação de serviços, etc., desenvolvidas por empresas públicas, sociedades de economia mista, ou pela iniciativa privada.

Neste último caso, em que há a ação do fisco sobre particulares, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, revela-se o poder coercitivo do Estado, legalmente amparado pela legislação tributária, o qual impõe sua vontade soberana visando o interesse social.

Neste sentido, a abordagem teórica dos princípios constitucionais tributários e das formas de interpretação das normas de isenção tributária são relevantes para um entendimento mais amplo do tema proposto.

3.2.2. Princípios Constitucionais Tributários

Do latim *principium*, início, começo, origem, princípio pode ser definido como “a proposição fundamental que se coloca na base dos sistemas, informando-os” (CUVILLIER, 1969, p.40).

Segundo a concepção de REALLE (1991, p.300) os princípios “são certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber”.

Em seu vocabulário jurídico, SILVA (1991, p. 447) explica que “os princípios são o conjunto de regras ou preceitos que se fixam para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando a conduta a ser tida em uma operação jurídica”.

Pode-se dizer que os princípios, hierarquicamente superiores, são normas com um grau de abstração relativamente elevado, enquanto as regras, hierarquicamente inferiores, são normas com grau de abstração relativamente reduzido.

Sobre isso CARVALHO preleciona que:

O direito positivo é formado única e exclusivamente, por normas jurídicas (para efeitos dogmáticos), apresentando todas o mesmo esquema sintático (implicação condicional), ainda que saturados com enunciados semânticos diversos (heterogeneidade semântica); por outro lado, como construção do ser humano, sempre imerso em suas circunstâncias é um produto cultural, e desse modo, portador de valores, significa dizer, carrega consigo uma porção axiológica que há de ser compreendida pelo sujeito cognoscente. O sentido normativo, indicativo dos fins (telos) que, com ela se pretenda alcançar (CARVALHO, 1985, p.58).

Nesse sentido, sempre que se identificar que certa norma conduz um vetor axiológico forte, evidenciando um papel de relevo para que se compreendam os segmentos mais importantes do sistema de proposições prescritivas, tem-se um princípio. MELLO comenta que:

Princípio é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo (MELLO, 1981, p. 230).

Com relação a esta mesma proposição de identificação do princípio, como norma condutora de forte vetor axiológico, CARVALHO (1985, p.58) observa existir

também uma norma-princípio, que não traz em si mesma um valor, contudo, conduz à realização axiológica existente em outra norma-princípio.

Portanto, segundo o teor axiológico contido na norma tem-se a norma-princípio por excelência e, de igual forma, outras normas-princípios que apenas expressam determinada técnica, mas que conduzem à realização do valor existente em outra norma-princípio.

Cabe observar, entretanto, que estas últimas identificam-se pelos critérios de objetividade que presidem a sua aplicação aos casos concretos. Daí a ocorrência da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a” da CF).

Isto, porque suficiente será saber o momento em que se deu o fato jurídico tributário e confrontá-lo com o que marcou o início da vigência da lei instituidora e/ou majoradora do tributo. Assim, essa regra princípio pode acomodar-se, rigorosamente, no plano da aplicação factual.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, dispõe:

Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

II – os princípios gerais do direito tributário;

(...)

Cabe observar que, neste estudo, face à delimitação do objeto de pesquisa e os objetivos desta investigação, serão abordados apenas os princípios constitucionais tributários que sejam aplicáveis ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço, quais sejam:

a) Princípio da Legalidade ou Reserva Legal:

Expressa que os Tributos só podem ser criados ou aumentados por lei.

O artigo 150 da Constituição Federal do Brasil, inciso I, dispõe:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...);

b) Princípio da Não-Cumulatividade:

Na esteira do afirmado, o princípio da não-cumulatividade não é norma jurídica vetora de um valor em si, pois traduz regra eminentemente objetiva cuja observância é constatada no plano factual. Sob esse aspecto e segundo explica BRITO,

A idéia de não-cumulatividade é, entre nós, um princípio tributário uma vez que garante a observância da capacidade econômica do contribuinte. Tércio Sampaio Ferraz Junior (v. Interpretação e Estudos da Constituição de 1988, Ed. Atlas), arrimado no magistério ilustre de Alcides Jorge Costa, esgota o tema, a propósito de interpretar os itens I e II, do § 2º, do art. 155 da Constituição. Diz que a pragmática constitucional de 1988 revela a opção da fonte normativa por um imposto que impedisse os efeitos econômicos perversos gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos; efeitos esses que se identificam na incidência repetida sobre bases de cálculo que por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevados pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores. Obviamente essa cumulatividade repercute no preço das utilidades, dificultando a sua aquisição por aquelas pessoas que têm poucas posses e, assim, opera no sentido contrário ao determinado pelo art. 3º da Constituição. Por esta linha, a 'não-cumulatividade' é um princípio e não mera técnica de tributação, na pragmática da nossa Constituição (BRITO, n. 17, p. 8-10)..

Assim, sabendo-se que, economicamente, o tributo é transferido para o adquirente do produto ou serviço, pelo mecanismo dos preços, ele acaba sendo suportado pelo consumidor (prática sempre usual). Neste caso, é a capacidade contributiva deste que se visa alcançar por meio da não-cumulatividade, de maneira que seja tributado tão somente o valor adicionado em cada etapa da circulação da mercadoria.

A Constituição Federal, ao eleger como princípio geral do ICMS a não-cumulatividade, tornou efetivo o sistema de compensação, ou seja, a cada operação tem-se, do valor do ICMS apurado das saídas tributárias, o abatimento do valor desse imposto relativo às operações anteriores.

Explicam DERZI e NAVARRO COELHO (n. 27, p.15) que a Constituição Federal preceitua, como também preceituam as Constituições de outros países europeus e latino-americanos, que pode o contribuinte transferir ao adquirente, nas operações de venda, o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, pode creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições.

O corolário, portanto, do princípio da não-cumulatividade é o regime de compensação; e o direito que o assegura é de índole financeira, cujo objeto é permitir que, não obstante a base de cálculo do tributo seja o valor da operação, o desembolso de cada contribuinte se limite à parcela do ICMS acrescida em virtude da agregação de valor à mercadoria nessa etapa, e pelo seu montante.

Nesse sentido, é de assinalar que a não-cumulatividade, de igual forma, torna possível a realização de um outro princípio, o da capacidade contributiva.

c) Princípio da Capacidade Contributiva:

O tributo deve ser cobrado de acordo com as possibilidades econômicas de cada contribuinte.

O artigo 145 da Constituição Federal do Brasil, parágrafo 1º, dispõe:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

d) Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária:

Todo o direito atual tem como traço fundamental à igualdade perante a lei. Este princípio é, portanto, um limite ao arbítrio do aplicador da lei, impedindo-o de fazer distinções entre situações iguais. Ou seja: a lei se aplica do mesmo modo para todos que se encontrem em situações iguais nela previstas.

Diz-se, por isso, que a igualdade jurídica não é outra coisa que a igualdade

relativa, portadora do pressuposto lógico da igualdade de situação, que pressupõe a igualdade de condições e de circunstâncias.

Assim, no Direito a igualdade somente pode ser admitida no sentido de uma paridade de direitos e obrigações em paridade de condições. No Direito Tributário, por conseguinte, tal princípio se expressa na igualdade de tributação.

O artigo 150 da Constituição Federal do Brasil, inciso II, dispõe:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

Ao examinar atentamente esse dispositivo, observa-se que a vedação contida no *caput* do artigo é reforçada pela proibição, encontrada mais adiante. Justifica-se pela preocupação contingencial do legislador em abolir toda e qualquer forma de privilégios anteriormente concedidos a determinadas categorias profissionais que, isentas de tributação pelo imposto que incidiria sobre parte de sua renda, transferiam a toda a sociedade o ônus da desoneração.

Nesse contexto, tanto a doutrina como a jurisprudência tem demonstrado que a igualdade, preceito imposto ao legislador infraconstitucional, é um dos mais importantes de nosso Direito positivo. Por isso, muito importante é a seguinte afirmação de CARRAZZA:

O princípio da generalidade e igualdade da tributação é um dos princípios fundamentais da fiscalidade própria de um Estado-de-Direito. Seu significado pode resumir-se na afirmação de que os supostos econômicos iguais devem ser igualmente gravados. Trata-se de um postulado que enuncia uma evidência, se se pensa que a igualdade da tributação é um pressuposto da boa disposição tributária dos obrigados tributários, vale dizer, de sua inclinação a pagar o tributo e, portanto, de uma fiscalidade ordenada e eficaz (CARRAZZA, 1996, p. 54).

Contudo, a existência de desigualdades naturais justifica a criação de

categorias ou classes de contribuintes. Por isso, decorre que a lei, sem perder o seu caráter de universalidade, deve estabelecer distinções, dirigir-se a grupos de pessoas, contemplar situações excepcionais em que se pode colocar um número indeterminado de pessoas.

O princípio de igualdade, portanto, não exclui a diferença em função de condições pessoais, dada à natureza da atividade a ser exercida, a influência da idade, do sexo, da competência e das habilitações. Em casos de desigualdade de condições, a lei tributária oferece tratamento desigual para as diferentes situações. Todas as pessoas afetadas por um tributo devem ser igualadas dentro da categoria, do grupo ou da classificação.

Veja-se nesse sentido, o livro “Conteúdo Jurídico do Princípio de Igualdade” de MELLO, ao ensinar que as discriminações postas pela lei são admissíveis quando se verifique uma correlação lógica entre o fator de *discrímen* e a desequiparação procedida. É necessário, todavia, para que não se agrida o princípio de isonomia, a concorrência de quatro requisitos, segundo o autor:

- que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo;
- que o fator de desigualação consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações, vale dizer, que não lhes seja alheio;
- que exista um nexó lógico entre o fator de *discrímen* e a discriminação legal estabelecida em razão dele;
- e, que, no caso concreto, tal vínculo e correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando o bem público, à luz do texto constitucional (MELLO, 1993, 87).

Transportando essas noções para o tema sob análise, tem-se que o *discrímen* é perfeitamente justificável.

e) Princípio da Anterioridade:

É vedada a cobrança de tributo, por parte da União, em função de fatos geradores que tenham sucedido num período anterior a publicação da lei que os

institui, ou mesmo, eleva seu valor (Art. 150,III, “a” da CF.). Assim como também é vedada a cobrança de tributo criado ou majorado por lei publicada no mesmo exercício financeiro (Art. 150,III, “b” da CF.), visando dar estabilidade ao sistema mercantil.

Todavia, não se aplica esta vedação aos impostos de Importação de produtos estrangeiros, Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, IPI, IOF e impostos extraordinários, pois estes além da função arrecadatória, são instrumentos de ajuste, controle e proteção das empresas e da atividade econômica, tanto na esfera interna quanto internacional.

f) Princípio da Irretroatividade:

É Vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou aumentou (Art.150, III, “a”, da CF.)

g) Princípio da Seletividade:

O ICMS pode ser seletivo, estabelecido de forma seleta, onerando menos os produtos essenciais e mais os supérfluos (Art. 155, §2º, III, da CF), O IPI deve ser seletivo (Art.153, .§3º, I, da CF).

h) Princípio da Vedação dos Efeitos Confiscatórios:

O tributo não pode ser de tal forma oneroso que constitua verdadeiro confisco (Art.150, IV, da CF).

i) Princípio da Uniformidade Nacional:

Os tributos da União devem ser iguais em todo território nacional (Art. 151 da CF.).

Em suma, os princípios tributários aqui expostos, como todo princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude que influencia a

orientação de cadeias normativas, às quais confere um caráter de unidade relativa, representando um fator de agregação de outras regras do sistema positivo. Em outras palavras, são pontos fundamentais a serem observados já que servem de base para a elaboração e a aplicação do Direito Tributário.

3.2.3. Interpretação das Normas Tributárias

As normas são esquemas de organização e de conduta que disciplinam a experiência social. Sendo a norma tributária um elemento constitutivo do Direito Tributário, como que a sua célula orgânica, é natural que nela se encontrem características quanto à sua natureza, objetiva ou heterônoma, e à exigibilidade ou obrigatoriedade daquilo que ela enuncia.

Aplica-se à norma jurídica todas as modalidades de interpretação, tais como a gramatical, doutrinária, jurisprudencial, histórica e outras. A interpretação teológica ou social busca verificar os fins para os quais foi editada. Todavia, a interpretação de qualquer norma jurídica deve ser realizada de forma cautelosa e adequada. Daí porque a interpretação isolada ou literal é terminantemente insuficiente, levando, em muitos casos, a resultados totalmente absurdos e desastrosos.

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional, a norma que outorga isenção deve ser interpretada literalmente (art.111, CTN). Contudo, por pertencer a um sistema, e sendo editada para atender a uma finalidade, não se compreende que essa literalidade afaste a sua condição de pertinência a tal sistema, segundo afirma MACHADO (1999, p.81): “nenhuma norma jurídica, portanto, pode ser interpretada fora do sistema em que se encarta”.

Assim, escreve MACHADO:

Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de vista lingüístico. Existem palavras cujo significado técnico é inteiramente diverso do significado vulgar, e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavra tenha sido usada neste ou naquele sentido. Só estes, além de outros argumentos, bastam para demonstrar a insuficiência desse método, quando utilizado isoladamente (MACHADO, 1999, p.88-89).

Salienta, portanto, esse autor que "a rigor, a norma jurídica isolada sequer existe. Uma proposição normativa somente adquire o 'status' de norma jurídica quando ingressa no sistema, adequando-se às demais normas integrantes deste" (MACHADO, 1999, p.88-89).

Sobre este assunto, BECKER preleciona:

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do "fato gerador". A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical) A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem consequências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem consequências para o sistema jurídico. Daí, quando se lê a lei, em verdade se ter na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática. Os erros de expressão da lei são corrigidos facilmente porque o texto fica entre esses dois componentes do material para a fixação do verdadeiro sentido (BECKER, 1998, p.115).

Por conseguinte, em matéria constitucional, tem especial destaque e relevância a interpretação sistemática, que consiste na harmonização de determinado texto com o conjunto da Constituição e com os princípios que a regem.

Como assevera COELHO:

A interpretação sistemática parte do princípio de que a legislação é um conjunto orgânico e que as leis têm seus lugares específicos, como se fossem órgãos de um organismo. Há leis

que preponderam sobre outras e o reconhecimento dessa ordem hierárquica ajuda de modo extraordinário a que se dê a cada lei o seu significado dentro do conjunto. “Conforme ensina Teixeira de Freitas, mudar a colocação da lei dentro do código significa muitas vezes mudar o sentido da lei” (COELHO, 1981, p.229).

É de se ver, portanto, que, além da compatibilidade da norma com o sistema, deve-se atentar para a finalidade da norma. Isso, porque toda norma existe visando atender um propósito e/ou resolver um conflito de interesses.

A aplicação da norma sem observância de sua finalidade é não aplicá-la, pois, segundo assinala MACHADO (1999, p.81), “todo direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada na interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador”.

O autor continua explicando acerca da interpretação jurídica das normas de isenção tributária:

O que na verdade preconiza o Código Tributário Nacional para as normas de isenção, é a interpretação não ampliativa da isenção, ou mais exatamente, o que o Código não admite é a integração, o suprimento de lacunas de sorte que hipóteses não alcançadas pela norma isentiva sejam, por integração analógica, excluídas da incidência da norma tributante (MACHADO, 1999, p. 81).

E, finalizando sua análise, esclarece:

De acordo com o art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção; III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. A isenção nada mais é que uma forma de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), de sorte que o inciso II do mencionado art. 111 é dispensável, porque já contido no inciso I.

Interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical, ou melhor, etimológico, das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional. Realmente, a suspensão, como a exclusão do crédito tributário, e a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias constituem exceções. A regra é o pagamento do tributo nos prazos legalmente fixados. A suspensão do crédito, ou mais exatamente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, constitui exceção. Também a regra é que todos paguem tributos segundo a capacidade contributiva de cada um. A isenção geralmente constitui exceção a essa regra. Finalmente, a regra é que todos cumpram suas obrigações tributárias acessórias. A dispensa desse cumprimento é excepcional.

O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica

justifica a regra do art.111 do CTN, impondo a interpretação literal. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes.

Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade.

Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas (MACHADO, 1999, p. 81).

Portanto, em se tratando da norma imunizante das obrigações tributárias, a referida interpretação literal não é aplicável. Por todas as razões arroladas é mais indicada uma interpretação sistêmica que a considere no conjunto dos preceitos jurídicos, prevenindo graves distorções interpretativas e efeitos danosos no ato de sua aplicação.

Mesmo porque, neste caso específico, se está diante de uma “não incidência” estabelecida por lei complementar em regulamentação de uma imunidade constitucionalmente imposta, contida, desta forma, em norma hierarquicamente superior. Como podemos observar, pela ordem de importância classificam-se as leis da seguinte forma:

- a) Constitucionais, que se subdividem em;
 - 1) Cláusulas Pétreas,
 - 2) Clausulas Parcialmente inalteráveis,
 - 3) Disposições Transitórias,
- b) Emendas à Constituição;

- c) Leis Complementares;
- d) Leis Ordinárias
- e) Decretos e normas equiparadas;
 - 1) Leis delegadas;
 - 2) Resoluções;
 - 3) Medidas provisórias;
 - 4) Tratados e Convenções;
 - 5) Decretos de Exceção (baixados em períodos de exceção).

Conclui-se de tudo o que foi discutido e de acordo com a hierarquia das leis que a Constituição é a Lei Maior, à qual devem adequar-se todas as outras leis subseqüentes. Portanto, no que tange a concessão de isenção fiscal, o que prescreve uma lei complementar, caso do Código Tributário Nacional, ou mesmo uma lei ordinária estadual, não pode e não deve ter o mesmo tratamento interpretativo de uma lei constitucional. Em caso contrário, fica caracterizada a manobra interpretativa para aplicação imprópria da norma imunizante, segundo intentos de prática de evasão fiscal que ferem os princípios constitucionais .

3.2.4. Aplicação das Penalidades aos Infratores da Legislação do ICMS

Cada uma das penalidades contidas nos 13 incisos da Lei 11.580/96 em seu Art.55, §1 (Lei Ordinária do Estado do Paraná), tem sua aplicação prevista conforme a espécie de evasão fiscal.

Art. 55. Os infratores à legislação do ICMS ficam sujeitos às seguintes penalidades:

I - multa;

§ 1º Ficam sujeitos às seguintes multas os que cometerem as infrações descritas nos respectivos incisos:

(...)

Conforme seja a origem da prática evasora, diferente é a ação exigida da administração tributária para a sua correção. Por conseguinte, serão apresentados neste estudo apenas os enquadramentos penais constantes nos incisos da Lei 11580/96, Art.55, §1º, que se aplicam às formas de evasão apontadas como mais freqüentes e graves pelas autuações lavradas na 8ª. DRR, as quais analisadas durante a pesquisa de campo, quais sejam:

Inciso II - equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, ao sujeito passivo que, deixar de pagar o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária; utilização indevida de crédito;

Inciso III - equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor do crédito do imposto:

a) indevidamente utilizado, sem prejuízo do respectivo estorno, ao sujeito passivo que se beneficiar com a utilização do crédito do imposto, em desacordo com o disposto nesta Lei;

b) indevidamente transferido, ao sujeito passivo que transferir créditos em desacordo com o disposto na legislação;

Inciso IV - equivalente a 5% (cinco por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

a) deixar de emitir ou de entregar documento fiscal em relação à bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação abrangidas por

isenção, imunidade ou não-incidência do imposto;

- b) transportar, estocar ou manter em depósito, bem ou mercadoria abrangidos por isenção, imunidade ou não-incidência do imposto, desacompanhados da documentação fiscal regulamentar;
- c) executar prestação de serviço, abrangida por isenção, imunidade ou não-incidência do imposto, desacompanhada de documentação fiscal;

Inciso V - equivalente a 7% (sete por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

- a) deixar de emitir ou de entregar documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação beneficiadas com suspensão ou diferimento do pagamento do imposto;
- b) transportar, estocar ou manter em depósito bem ou mercadoria beneficiados com suspensão ou diferimento do pagamento do imposto, desacompanhados da documentação fiscal regulamentar;
- c) executar prestação de serviço, beneficiada com suspensão ou diferimento do pagamento do imposto, desacompanhada da documentação fiscal regulamentar;

Inciso VI - equivalente a 30% (trinta por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

- a) deixar de emitir ou entregar documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação tributada, inclusive sujeitas ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente;
- b) transportar, estocar ou manter em depósito bem ou mercadoria

tributados, inclusive sujeitos ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente, desacompanhados da documentação fiscal regulamentar;

c) executar prestação de serviço tributada, inclusive sujeita ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente, desacompanhadas de documentação fiscal regulamentar;

Inciso VIII - equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou prestação indicada no documento fiscal, ao sujeito passivo que:

a) consignar em documento fiscal declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias ou serviços em operações ou prestações tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto;

b) emitir, sem autorização expressa da legislação tributária, documento fiscal que não corresponda a uma saída, transmissão de propriedade ou entrada de bem ou mercadoria no estabelecimento, ou a uma prestação de serviço;

c) adulterar documento fiscal, emitir ou utilizar documento fiscal falso, bem como utilizar documento fiscal de estabelecimento que tenha encerrado suas atividades ou cuja inscrição no cadastro de contribuintes estadual tenha sido cancelada "ex officio";

Inciso X - equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre o valor efetivo da operação e o consignado no documento fiscal, ao sujeito passivo que consignar em documento

fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou prestação, quando estas sejam tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto;

Inciso XII - equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre os valores constantes nas respectivas vias do documento fiscal, ao sujeito passivo que emitir documento fiscal constando valores diferentes nas respectivas vias em relação a operações ou prestações tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto;

Apesar do aparente rigor na aplicação das penalidades, cabe ressaltar que, a multa que seria principal ferramenta de desestímulo a sonegação utilizada pelo fisco, é fragilizada pelos generosos descontos (75%) e parcelamentos concedidos ao pagamento do Auto de Infração, que quase anulam por completo seu poder de coerção, como se observa no artigo 40 da Lei 11580/96.

Art. 40. A multa prevista no inciso I do § 1º do art. 55, será reduzida, do 1º ao 30º dia seguinte ao em que tenha expirado o prazo do pagamento, para 0,33% (trinta e três décimos por cento) do valor do imposto declarado, por dia de atraso.

Parágrafo único. As demais multas previstas no § 1º do art. 55 desta Lei, propostas em auto de infração, serão reduzidas:

a) em 75% (setenta e cinco por cento) quando pagas, até o 15º dia subsequente ao da ciência do auto de infração, juntamente com as demais quantias exigidas, ou quando estas, quitada a multa, sejam objeto de parcelamento; (lei 11580/1996 – Pr.)

3.3. EVASÃO FISCAL

Justamente por haver-se detectado, durante os estudos que envolvem este trabalho monográfico, a existência de uma divergência terminológica, é de suma importância estabelecer um entendimento apropriado do significado de Evasão Fiscal, pois a sonegação do ICMS nele se insere.

3.3.1. Definição de Evasão Fiscal

Segundo MASSON (1990, p.29) “a expressão evasão fiscal é largamente utilizada, mas, sem uma definição precisa. O assunto ganhou tal contorno que a Associação Fiscal Internacional, reunida num congresso em Veneza em 1983, após dois dias de trabalho, desistiu de propor uma definição da noção de evasão”.

Por falta de definição legal, ao mencionar-se o termo evasão, freqüentemente surge uma confusão de significados que envolvem o termo elisão.

Conforme esclarece FERREIRA (*apud* CARVALHO, 1985, p. 135), “evasão significa ato de evadir, fuga; evadir é o mesmo que fugir, evitar, desviar”. Por sua vez, “elisão significa ato ou efeito de elidir; elidir é o mesmo que eliminar, suprimir.”

Para ser fiel à língua materna, evasão seria gênero, significando fuga ao tributo, tendo como espécies a elisão fiscal, que envolve a supressão e, por conseguinte, a fuga sem infringir preceito legal, que seria a evasão em sentido estrito, ou seja, a evasão lícita de que fala a doutrina predominante.

A figura 2 mostra claramente as diferenças entre elisão e evasão fiscal :



Figura 2 – Evasão e Elisão Fiscal

Conforme esclarece DÓRIA (1977, p. 9), enquanto a evasão fiscal se volta para a prática de condutas ilícitas, através da utilização dos expedientes de dolo, fraude ou simulação, a elisão compreenderia a atuação de condutas lícitas admitidas pelo ordenamento jurídico.

Em seu dizer "a evasão fiscal, fenômeno complexo como se pode observar, abriga em seu gênero múltiplas espécies. Das características fáticas, intenção, meios e finalidades que envolvem e individualizam cada uma delas, extrai o direito consequências as mais díspares DÓRIA (1977, p. 21)".

Nesta afirmativa, é possível delimitar o conceito de evasão fiscal. Segundo DÓRIA (1977, p. 21): "conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária".

A doutrina tem colocado, como pressuposto de existência da evasão, a vontade ardilosa do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo. Assim, não bastaria a mera conduta omissiva do contribuinte, sendo necessário ato comissivo demonstrando vontade de fraudar o fisco.

Em verdade, o ato fraudulento é apenas o meio clássico de evasão. A fixação terminológica do conceito é objeto de amplo debate no Direito pátrio e comparado.

HUCK ao criticar o posicionamento de DÓRIA, afirma:

Evasão de tributos é terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de uma certa incerteza que se nota todas as vezes que pretendem os autores analisá-la a partir de suas conseqüências eminentemente jurídicas. Sob uma perspectiva econômico-financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal. Essa conceituação genérica, centrada apenas no não recolhimento do tributo, permite que alguns autores, ainda que de forma imprecisa, admitam a existência de uma evasão legal quando o não-pagamento do imposto se tenha obtido por meios e formas, pelo menos aparentemente, legais. A esse procedimento temos chamado de elisão, pois ainda que alguns autores concordem com a expressão evasão legal, corrente majoritária considera-a como contradição terminológica, já que uma categoria não pode ser legal e ilegal ao mesmo tempo, não havendo possibilidade de se falar em fraude fraudulenta e fraude não fraudulenta, como observava Sampaio Dória (HUCK, 1997, p. 30).

Com efeito, a evasão fiscal só pode delimitar-se, terminologicamente, em contraste com a elisão, visto que, esta e aquela, pela sua dicotomia antagônica, extremarem dialeticamente o planejamento tributário.

Por isso, MORAES e SMANIO (2002, p. 90) definem evasão como “a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público”.

3.3.2. Espécies e Tipos de Evasão Fiscal

O tratamento jurídico diferenciado reclama preliminarmente, para criteriosa e segura aplicação dos respectivos efeitos que lhe são vinculados, rigorosa sistematização de um quadro que precisa de delimitação dos fatos e conceitos que informam cada uma dessas espécies e tipos de evasão fiscal.

Nesse sentido, a evasão imprópria e por inação, são evasões geralmente destituídas de maior gravidade, denunciando pouca ou nenhuma periculosidade do agente por omissão, salvo a hipótese de sonegação.

Entretanto, ao se falar em sonegação como modo de evasão, cabe distinguir

que “a evasão e a elisão precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico e por isso são quase sempre lícitas, enquanto a sonegação e a fraude dão-se após a ocorrência daquele fato e são sempre ilícitas TORRES (2000, p. 205)”.

De forma sintética, as espécies e tipos de evasão fiscal podem ser classificadas em:

a) Evasão Omissiva, intencional ou não, da qual fazem parte:

- evasão imprópria – abrange os casos de abstenção de incidência, quando o contribuinte deixa de praticar atos com o objetivo de escapar a incidência da norma tributária;
- evasão por inação – compreende os casos de inação do devedor, depois de ocorrido o fato gerador da respectiva obrigação, seja intencionalmente (hipóteses de sonegação fiscal, falta ou atraso de recolhimento), seja não intencionalmente (casos de ignorância do dever fiscal).

b) Evasão Comissiva, sempre presente o elemento intencional (dolo), que se subdivide em:

- evasão ilícita, abrangendo os casos de fraude, simulação fiscal e conluio;
- evasão lícita ou legítima, abrangendo os casos de elisão fiscal (economia do imposto), seja em decorrência de permissões legais (reduções, isenções, não incidência etc.) ou decorrentes das lacunas legislativas.

3.3.3. A Sonegação Fiscal

A sonegação, termo comumente utilizado para indicar a ilegal abstenção da obrigação tributária, apresenta-se, na verdade, como uma modalidade de ação derivada do processo de evasão, não raro, utilizando-se de outros procedimentos tal qual a fraude.

Dentre os principais tipos de sonegação fiscal, tem-se: venda sem nota; venda com “meia” nota; venda com “calçamento” de nota; duplicidade de numeração de nota fiscal.

Ao focalizar melhor a sonegação, observa-se que a falta de pagamento de um tributo pode ter origem em simples omissão, mas pode estar carregada de dolo como no caso da fraude. A atividade fraudulenta está alicerçada na vontade consciente, no desejo explícito de lesar o fisco, e admite um elenco de métodos muito grande, dependendo da imaginação e talento do agente.

São exemplos: a omissão na escrita de lançamentos obrigatórios, a duplicidade de escritas fiscais e contábeis; a criação de firmas destinadas ao fornecimento de notas fiscais “frias”; a falsificação de guias de recolhimento; o desvio de mercadorias de fábricas que saem do estabelecimento produtor sem o documento fiscal; as simulações de operações financeiras como empréstimos, por exemplo, visando descaracterizar o lucro que gera a obrigação do pagamento de imposto sobre a renda, etc..

Enquanto a sonegação fiscal resultaria na ocultação do fato gerador (ato comissivo por omissão) com o escopo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, a fraude fiscal estaria voltada para a falsificação de documentos

representativos do fato gerador, com a intenção de reduzir, total ou parcialmente, o imposto devido.

Cabe destacar, ainda, que no ato de sonegação, além do risco da interceptação no trânsito das mercadorias, surge o problema do recebimento do produto das vendas nestas condições. A constatação de "furo" nos estoques, através de levantamento físico, por exemplo, evidencia a prática da sonegação fiscal, como de igual forma, a verificação do conhecimento de frete que acompanha a mercadoria, permite ao fisco constatar se há divergência de valores entre aquele e a nota fiscal.

Enfim, são muitas e diversas as situações em que o fisco pode avaliar se houve ou não a evasão fiscal.

3.3.4. Fatores Causadores da Evasão Fiscal

Ultrapassando os limites do tempo e do espaço, historicamente, em todas as sociedades organizadas, verifica-se uma constante luta entre os contribuintes e o fisco, em outras palavras, a evasão fiscal é um fenômeno tão antigo quanto a civilização humana alterando seu aspecto e maneiras de manifestação, mas não sua essência factual.

A constatação de tratar-se de ocorrência universal, e não exclusiva deste ou aquele Estado, torna mais importante o estudo abrangente do tema, sendo essencial para atingir os fins deste trabalho, refletir sobre os múltiplos fatores que determinam, ou mesmo, induzem o comportamento do contribuinte de deixar de pagar determinado tributo.

Ainda que o foco do estudo seja a sonegação do ICMS no âmbito da Delegacia Regional da Receita de Londrina-Pr., as empresas estudadas, além de participarem do mesmo universo macroeconômico e cultural, estão sujeitas as mesmas obrigações diretas e indiretas de todo Sistema Tributário Nacional, não havendo, então, fator ou causa que se relacionem unicamente com o ICMS, todos se inter-relacionam .

a) A natureza humana:

É característica natural do ser humano buscar amenizar seus encargos. Daí ser facilmente constatável no comportamento do cidadão que exerce atividade rentável no sistema econômico atual, a disposição em reduzir o montante de dinheiro que deve entregar ao Estado.

Na visão do contribuinte, o Estado não necessita mas deseja elevar a arrecadação, então, lança mão dos mais variados meios para atingir tal fim, cabendo a si, procurar desenvolver procedimentos que permitam excluir ou minorar os encargos tributários.

Como bem afirma HENSEL :

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa, e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa (HENSEL *apud* BECKER, 1972, p. 143).

Porém, na visão do Estado, tais condutas particulares, que visam a autoproteção, o favorecimento de si perante a tributação, além de serem entendidas como manifestação anti-social, podem ser enquadradas como casos de práticos de evasão fiscal, sujeito às penalidades cabíveis no ordenamento jurídico e legal .

Conforme podemos observar no esclarecimento de DÓRIA:

A situação do desrespeito à norma (inadimplemento ou pagamento à menor) gera a sanção pelo ato ilícito: a tomada coercitiva do valor monetário do tributo pelo Estado. Diante da

subsunção do fato à norma tributária, ocorrendo a hipótese de incidência nasce a relação jurídica tributária, consubstanciada na obrigação do contribuinte ou responsável em entregar aos cofres públicos determinada soma em dinheiro (DÓRIA, 1977, p. 21).

Interligado a este fator natural decorrente da própria natureza humana, está o fator sócio-econômico oriundo do contexto no qual o contribuinte está inserido. A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme aos particulares que já enfrentam terríveis dificuldades para subsistirem com seus ganhos.

b) O ambiente econômico:

A situação de descapitalização crônica das empresas é algo que dificulta o sucesso empresarial, sobretudo das micros e pequenas empresas, no cenário econômico nacional. A tributação sobre o faturamento, nas condições atuais, leva rapidamente a insolvência, e portanto ao desaparecimento da empresa no mercado, agravando, conseqüentemente, o nível de emprego .

Esta realidade, num mercado altamente competitivo sugere, constantemente, o perigo de falência e a ameaça de desemprego, gerando medo e acentuando o impulso de autoproteção. Já a instabilidade monetária, juros altos, aumento da inflação colocam o cidadão contribuinte em permanente estado de alerta. A isso, soma-se a constante insegurança do contribuinte quanto a estar, ou não, cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco, sob risco de ser autuado e ter de arcar com pesadas penalidades.

Em conformidade com os estudos de CASTRO

A missão da fiscalização é a de elevar a percepção de risco do contribuinte faltoso, aumentando, dessa maneira, o nível de cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias e, assim, promovendo o incremento da arrecadação. Portanto, a fiscalização busca, sobretudo, resultados indiretos que se realizam com a elevação do patamar de cumprimento voluntário das obrigações tributárias (CASTRO 1996, p.66).

Cabe esclarecer que, o não cumprimento com as obrigações, muitas vezes, esconde a intenção de omitir receitas de fontes ilícitas. As dificuldades de colocação no mercado de trabalho formal acabam impondo a grandes contingentes a necessidade de obter seu sustento através das atividades informais e até mesmo ilegais, que escapam ao controle do Estado.

Sendo assim, um ambiente econômico instável, propenso a crises e surpresas, aciona poderosos fatores emocionais ligados, novamente, à natureza do ser humano. Deste modo, os fatores econômicos e os fatores psicológicos estão relacionados entre si e influenciam na prática da evasão fiscal à medida que determinam a tomada de decisão em prol da sustentação das condições viáveis a própria subsistência, ou seja evadir-se da tributação é uma questão de sobrevivência do ponto de vista econômico.

c) A ineficiência do sistema fiscalizador:

As deficiências e fragilidades da administração tributária e da estrutura de fiscalização no Brasil são antigas. Vêm-se acumulando ao longo dos anos e fazem parte de um processo mais amplo de desarticulação e emperramento da máquina governamental que atinge o Estado brasileiro e enfraquece os instrumentos vitais da administração pública.

Neste sentido, afirma CARIBÉ:

“A fragilidade da administração tributária, em particular do sistema de fiscalização, é por sua vez reflexo de um problema maior: a inexistência de determinação política de combater a evasão de forma incondicional e irrestrita. Em outras palavras, a incapacidade de demonstrar, por meio de ações concretas, que a lei tributária deve ser cumprida e vale para todos” CARIBÉ (1993, p.105).

A confusão gerada pela grande quantidade de normas que regem o sistema tributário (mais ou menos 300 normas editadas todos os anos – leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc.), mais o

exagero burocrático atestado pelas 93 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc., dificultam a eficiente operacionalização do sistema e impedem a execução das determinações legais com a agilidade e transparência necessária.

Pode-se dizer que uma das graves deficiências do sistema tributário brasileiro é que os agentes econômicos, sobretudo os mais poderosos, sabem que o Estado não possui instrumentos de controle e poder coercitivo que viabilizem uma cobrança rigorosa dos tributos. Dessa maneira, mesmo que a lei estabeleça a progressividade como princípio, o sistema pode tornar-se extremamente regressivo na prática.

De igual forma, estudo já realizados apontam para um quadro de evasão bastante generalizada, atribuída ao fato de muitos contribuintes tirarem proveito de uma situação de fragilidade técnico-administrativa das “Secretarias de Receita Fazendária” que, em passado muito recente, padeciam de uma extrema debilidade em recursos de informática, humanos, e, o que é mais importante, careciam, muitas vezes, de uma determinação gerencial que dê prioridade aos critérios da boa técnica de administração tributária, em detrimento dos aspectos tão somente políticos.

Em face da acima mencionada escassez de recursos humanos e materiais dos Sistemas de Fiscalização, o contribuinte corre um risco bastante reduzido de vir a ser efetivamente fiscalizado, o que constitui um poderoso, provavelmente o mais poderoso, estímulo à evasão.

Ora, o objetivo fundamental do aparato de fiscalização é o alcance e manutenção de uma elevada percepção, por parte dos contribuintes, do alto risco envolvido na tomada de decisão de descumprir com a norma tributária. Porém, a falta de investimento do Estado na preparação prévia da ação fiscal expõe o agente

do fisco ao ridículo da desinformação em uma instituição cujo pré-requisito fundamental é a própria informação. Portanto, essa situação, por si só, contribui para desmoralização da atividade fiscalizadora e redução da percepção de risco do contribuinte, que deveria ser evitada a qualquer custo.

d) A inadequação do modelo tributário:

A elevada carga tributária em função dos cerca de 59 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições acabam pesando excessivamente sobre o contribuinte que diante das dificuldades para o seu cumprimento, para evadir-se, muitas vezes, alega até o desconhecimento das regras impositivas.

Esta situação agrava-se em virtude da cumulatividade dos tributos, ou seja, de multiincidência sobre uma mesma base de cálculo e por várias vezes na cadeia produtiva, causando o chamado efeito cascata, por exemplo: a CPMF que incide sobre o PIS/COFINS, que incide sobre o ICMS, que incide sobre o INSS, e assim por diante. Para se ter uma base do reflexo disto: somente a CPMF representa em média 1,7% do preço final dos produtos e serviços consumidos no país

Segundo a Receita Federal a carga tributária brasileira atingiu no ano de 2000 o impressionante índice de 33,18% sobre o PIB, apesar dos estudos indicarem que a carga tributária do Brasil em 2000 foi de 34,16% sobre o PIB. Logicamente, que a Receita Federal não considerou em seus estudos o custo tributário indireto que as empresas têm para prestar informações ao fisco.

Segundo o IBPT, cada empresa gasta em média 1% do seu faturamento, somente para cumprir com as obrigações acessórias (pessoal, equipamentos, impressos, sistemas de processamento de dados, etc.).

Propagou-se a noção de que a simplificação tributária no Brasil pressupõe

uma acentuada diminuição dos mais de cinquenta tributos supostamente existentes. Na realidade, o capítulo tributário da Constituição Federal, nos artigos 153, 155 e 156, prevê apenas treze impostos em todos os níveis de competência, um dos quais ainda não foi criado.

Para o financiamento da seguridade social, a Constituição prevê ainda contribuições sobre a folha de salários, o faturamento, o lucro, a receita de concursos de prognósticos (artigo 195) e uma contribuição provisória sobre a movimentação financeira (criada pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996). Entretanto, a arrecadação é muito concentrada em um número pequeno de impostos e contribuições.

Em 1998, apenas três impostos (ICMS, IR e IPI) e quatro contribuições sociais (INSS, COFINS, FGTS e CPMF) responderam por 79,5% (setenta e nove ponto cinco por cento) do total da arrecadação bruta dos governos federal, estaduais e municipais. Ao incluir-se os oito tributos seguintes por ordem de importância na arrecadação, chegam-se a 94,3% (noventa e quatro ponto três) da arrecadação bruta dos três níveis de governo.

Assim, fazer um correto planejamento tributário empresarial é uma necessidade de sobrevivência no mercado, mas depende de um grande conhecimento das regras. O custo tributário é o principal item na composição do preço final de qualquer produto ou serviço. Ele representa, em média, 33% do faturamento bruto; 47% do total de custos e despesas; e, 52% do lucro.

Segundo REHDER, por exemplo:

o combate à sonegação fiscal tem, necessariamente, que vir acompanhado de uma nova proposta de modelo tributário, afirma o diretor do Departamento de Competitividade da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), Mario Bernardini. Ele defende a necessidade de se reduzir à carga tributária sobre o setor produtivo, acabando com os impostos que incidem em cascata sobre todas as etapas da cadeia de produção, passando

do fabricante para o atacadista e para o lojista, até chegar ao consumidor. 'O modelo atual permite ao pessoal fazer gentileza com o chapéu alheio', diz Bernardini, referindo-se aos descontos oferecidos por empresas que não recolhem tributos (REHDER *apud* CASSONE, 2000, p. 16).

Portanto, a evasão, além de afetar a equidade vertical e horizontal da tributação, tende a deformar o funcionamento do mercado e a concorrência entre os agentes econômicos. Não pode haver competição equilibrada (como se viu anteriormente), quando algumas empresas conseguem evadir os impostos e outras não. A pressão competitiva das empresas evasoras acaba induzindo as demais a também descumprir as suas obrigações fiscais, gerando um efeito em cascata. Não esta mais na mão dos proprietários ou gerentes a linha básica de conduta fiscal de suas empresas, neste mundo cada vez mais competitivo nem sempre é possível a escolha dos caminhos a serem seguidos, ou acompanham-se a pratica da concorrência ou a perda de competitividade os obrigara ao encerramento de suas atividades comerciais.

Embora claramente diagnosticados, os problemas básicos persistem. A preocupação com os aspectos distributivos e a equidade do sistema tributário praticamente desapareceu do debate público. As discussões sobre reforma tributária prosseguiram no pressuposto tácito de que a questão do fortalecimento dos mecanismos de administração e controle poderia ser ignorada ou deixada em segundo plano.

e) Deficiências da legislação:

No período de 1993-94, foram divulgados alguns estudos (ALEXANDRE, 1994, p.18) que mostraram o alcance do problema da evasão fiscal e os seus efeitos sobre a equidade do sistema tributário brasileiro. Esses estudos revelavam que as empresas de grande porte se aproveitavam da fragilidade da fiscalização ou de

deficiências da legislação para constituir-se em uma espécie de casta de privilegiados, que pouco contribuía para o pagamento de impostos.

Para tal, recorriam (e ainda recorrem) a inúmeros expedientes e manobras, a inadimplência, o chamado planejamento tributário, a contestação judicial ou a sonegação pura e simples para escapar no todo ou em parte das suas obrigações.

Um estudo realizado por MACIEL (1995, p.21) estimou os efeitos das diferentes formas de evasão nas empresas de maior porte, chegando à conclusão de que “muitas dessas empresas deixaram de cumprir fielmente suas obrigações tributárias, apresentam sérios desvios de comportamento tributário, aumentaram o nível de sonegação, atrasam sistematicamente o pagamento dos tributos ou apelam para recursos judiciais protelatórios”. O estudo dizia respeito às 29.518 maiores empresas do País, sob a ótica do faturamento.

Segundo essa análise, o problema não se deve à sonegação pura e simples, pouco comum em empresas de porte maior, mas sobretudo à “elisão fiscal”, causada pelas variadas manobras permitidas por uma legislação defeituosa.

Assim, em função de brechas e insuficiências da legislação e do uso generalizado de liminares judiciais, as grandes empresas continuam conseguindo se livrar de grande parte da carga tributária.

Além disso, se houver a fiscalização e a imputação de um auto de infração, ainda existe a possibilidade de recorrer em diversas instâncias. Dada a lentidão dos processos administrativos e judiciais, o direito de recorrer transforma-se freqüentemente em recurso protelatório de grande eficácia para o evasor. Isto porque os processos são extremamente demorados e podem levar até dez anos.

Os processos judiciais começam no âmbito administrativo, onde existe a

possibilidade de percorrer diversas instâncias. Se o recurso administrativo é derrotado, o contribuinte ainda pode recorrer à Justiça, que enfrenta enorme quantidade de processos e não está, em geral, preparada para tomar decisões tecnicamente fundamentadas em prazo aceitável. Se o contribuinte é derrotado na Justiça, ainda conta com a lentidão da cobrança, em função do desaparelhamento da Procuradoria da Fazenda.

Desta feita, as regras que orientam o processo de julgamento administrativo e a execução fiscal, aliadas à morosidade da Justiça, levam à “eternização” dos processos e da cobrança dos débitos fiscais.

Como se tudo isso não bastasse, leis aprovadas em 1995 e 1996 reforçaram o estímulo à evasão fiscal. A lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, extinguiu, com o pagamento do tributo, a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Para livrar-se de um processo judicial, basta que o contribuinte realize o pagamento antes do recebimento da denúncia pela Justiça (artigo 34).

A lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, postergou o envio da representação fiscal para fins penais até a conclusão dos processos administrativos (artigo 83). Ora, como se vê, os julgamentos na esfera administrativa percorrem diversas instâncias e costumam demorar vários anos. Assim, esse dispositivo fará com que muitos delitos contra a ordem tributária prescrevam antes de chegar à Justiça.

Outro problema para a fiscalização é o sigilo bancário. Trata-se de uma barreira antiga para a administração tributária brasileira. A Constituição de 1988 faculta à administração tributária “identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (artigo 145, parágrafo 1).

No entanto, para obstruir o acesso do fisco às informações bancárias do contribuinte tem sido invocado, com sucesso, o artigo 5, inciso XII, da Constituição. Trata-se de interpretação capciosa, uma vez que esse inciso do artigo 5º. refere-se, especificamente, ao “sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas”, e não a registros bancários. De qualquer modo, não poderia haver sigilo bancário para a administração tributária, que está legalmente obrigada a garantir o sigilo fiscal.

f) A política de benefícios fiscais:

Este é outro fator de estímulo a sonegação: a frouxidão da política tributária no Brasil, onde, em regra geral, há excessiva tolerância com a inadimplência dos contribuintes. Frequentes anistias e parcelamentos generosos são incorporados às expectativas dos agentes econômicos, estimulando-os a suspender ou retardar o pagamento dos tributos devidos.

O estímulo à inadimplência é bastante reforçado sempre que os encargos (as taxas de juro e as multas) incidentes sobre os tributos em atraso são inferiores às taxas de juro de mercado. Nessas circunstâncias, a inadimplência pode se tornar uma fonte atrativa de financiamento para o setor privado, especialmente em épocas de dificuldades econômicas.

Existem ainda os benefícios fiscais para quitação do Auto de Infração na esfera do ICMS, onde consta que o valor da multa sofrerá redução em até 75%, se o sujeito passivo quitar o auto de infração dentro dos prazos especificados ou pagar a multa a vista e parcelar as demais quantias exigidas, como é o caso do imposto declarado e não pago no prazo especificado, tratado pelo Art. 40 da Lei 11.580/96, do estado do Paraná, nos termos que seguites:

Art. 40. A multa prevista no inciso I do § 1º do art. 55, será reduzida, do 1º ao 30º dia seguinte ao em que tenha expirado o prazo do pagamento, para 0,33% (trinta e três décimos por cento) do valor do imposto declarado, por dia de atraso.

As demais multas previstas na mesma lei e artigo em seu Parágrafo Único, alíneas “a” e “b”, nos termos seguintes:

Parágrafo único. As demais multas previstas no § 1º do art. 55 desta Lei, propostas em auto de infração, serão reduzidas:

a) em 75% (setenta e cinco por cento) quando pagas, até o 15º dia subsequente ao da ciência do auto de infração, juntamente com as demais quantias exigidas, ou quando estas, quitada a multa, sejam objeto de parcelamento;

b) em 50% (cinquenta por cento) quando pagas, do 16º ao 30º dia subsequente ao da ciência do auto de infração, juntamente com as demais quantias exigidas, ou quando estas, quitada a multa, sejam objeto de parcelamento.

No final, o contribuinte ainda poderá parcelar o valor devido em até 60 parcelas, no caso do ICMS, enquanto espera que uma anistia lhe desobrigue do pagamento da quantia referente à Multa, além, muitas vezes também, dos juros e correção monetária.

g) A falta de credibilidade no governo:

Diz-se também que a evasão fiscal além de receber as influências dos diversos fatores já arrolados, pode, inclusive, resultar da imagem negativa do governo diante da opinião pública. Esta imagem vem sendo construída ao longo do tempo, com a sucessão de escândalos noticiados pela mídia, que atingem as autoridades governamentais e que revelam, notoriamente, a má utilização dos recursos advindos da arrecadação tributária por determinados grupos políticos que assume a direção de um Estado em determinado período.

Os recursos arrecadados, que deveriam por determinação constitucional destinar-se ao conjunto da sociedade, freqüentemente, são utilizados em benefício próprio. As incontáveis demonstrações de desperdício, corrupção, favorecimentos, multiplicação de cargos e funções desnecessárias, para a exclusiva sustentação do

poder, são de domínio público e engrossam esse caldo cultural que, hoje, aprova a sonegação de tributos.

Em outras palavras, é nítida a insatisfação da sociedade para com a maneira inconseqüente como se portam os governantes no momento de gerir o orçamento do Estado e de eleger prioridades sobre os gastos. Corriqueiramente se constata junto ao povo a opinião formada de que inexistente equivalente retorno, em forma de benefícios públicos, sobre o montante arrecadado pelo fisco.

Em alguns casos, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros essenciais, por erro de enfoque na execução das políticas públicas,. Esta distorção reforça a perspectiva do contribuinte de que paga demais para receber de menos, fazendo-o encarar o tributo como um castigo, uma injustiça derivada de uma estrutura distorcida e viciada que se situa fora de sua individualidade e poder de decisão. Autojustificando-se assim, o contribuinte não enxerga nenhuma ilegalidade na sonegação, identificando-se como vítima da ação autoritária do Estado.

3.4. PERFIL DA SONEGAÇÃO DO ICMS NO AMBITO DA 8ª DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA

O estudo sobre o problema da evasão fiscal, e mais especificamente da sonegação do ICMS comporta, além da pesquisa bibliográfica de cunho teórico-conceitual, a pesquisa realizada junto à 8ª Delegacia Regional da Receita (8ª DRR), localizada na cidade de Londrina, no Estado do Paraná, visando a coleta de dados empíricos que tragam entendimento mais amplo e sólido sobre esta questão.

3.4.1. A Análise dos Autos de Infração

A fonte de informação acessada é o Auto de infração, enquanto documento lavrado no exercício da atividade fiscalizadora, que funciona como um registro onde consta o resultado das verificações efetuadas em empresas contribuintes. Uma vez observada uma prática que seja tipificada como caso de evasão, o auditor fiscal faz o levantamento da sonegação, quantificando-a e lançando os impostos devidos, juntamente com a multa relativa, emitindo o Auto de infração.

Deste modo, o Auto de infração se constitui num instrumento essencial no processo de controle e administração do sistema, pois é com base nas informações contidas que fica determinada a cobrança legal do valor sonegado. A própria frequência com que foram lavrados os autos de infração já nos traz uma visão da gravidade do problema em foco, pela quantidade de empresas autuadas que comprovam os altos índices de evasão fiscal praticada no Paraná.

Diante do numeroso acervo, foram analisados os Autos de Infração emitidos

no período delimitado entre o ano de 2000 a 2002.

Para atingir os propósitos já enunciados, os autos de infração foram compilados em sua totalidade e, primeiramente, verificados nos aspectos relacionados com a arrecadação da região; o número de empresas autuadas; o efetivo total de Auditores Fiscais em atividade na regional, tanto em atuação interna ou administrativa como em efetivo serviço de fiscalização.

Seguidamente, os autos de infração foram classificados conforme as infrações descritas na Lei 11.580/96, em vigor no Estado do Paraná no intuito de:

- a) Analisar quantitativa e qualitativa a atuação fiscal;
- b) Identificar as espécies de evasão mais graves, e mais freqüentes;
- c) Traçar a evolução dos índices e valores no período de 2000 a 2002 em relação à situação macroeconômica do país e a atuação da fiscalização;
- d) Destacar os tipos de sonegação fiscal praticados e as estratégias utilizadas pelos fiscais para sua detecção;

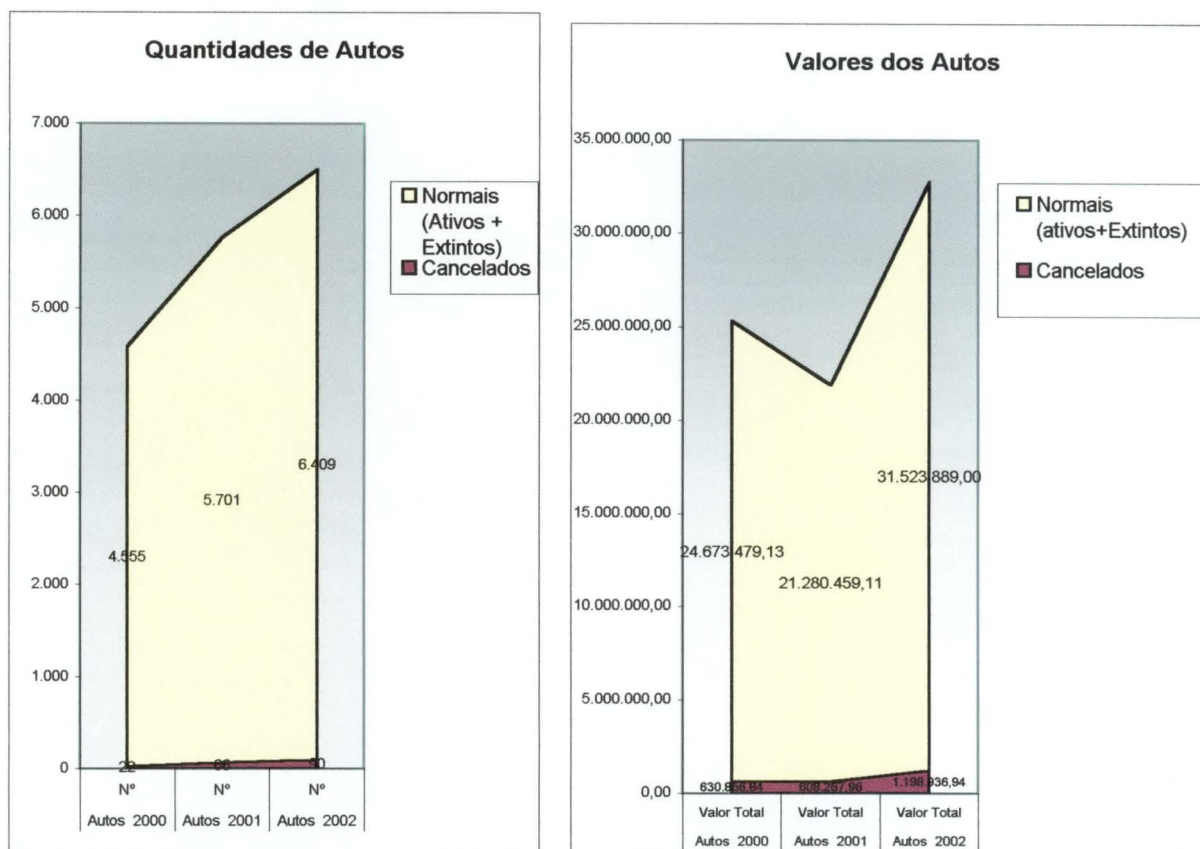
Deste modo, foram colhidos subsídios o suficiente para obter um verdadeiro quadro panorâmico da sonegação fiscal na região pertencente a 8º Delegacia Regional da Receita, situada em Londrina, Paraná, o qual será apresentado a seguir.

Quadro 1 – Total de Autos de Infração do Período de 2000-2002

AUTOS DE INFRAÇÃO	Ano 2000		Ano 2001		Ano 2002	
	AUTO	VALOR	AUTO	VALOR	AUTO	VALOR
Total	4.577	25.304.335,97	5.767	21.888.727,07	6.499	32.722.825,94
Cancelados	22	630.856,84	66	608.267,96	90	1.198.936,94
Ativos + Extintos	4.555	24.673.479,13	5.701	21.280.459,11	6.409	31.523.889,00

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8º DRR de Londrina-Pr.

Figura 3A e 3B – Totais dos Autos de Infração do Período de 2000-2002, por quantidade e por valores



O quadro 1 e as figuras 3A e 3B, mostram o total de autos de infração emitidos no período compreendido entre 2000-2002 por quantidade e por valores. Observa-se, no período, um aumento de 40,70% no número de autos de infração, considerando-se os lavrados sem erro ou normais, progressão superior ao aumento do valor que se situou em 27,76%, apontando um aumento do trabalho fiscal, não obstante, sem o correspondente aumento do índice de recuperação de receitas sonegadas, já que, no mesmo período, a arrecadação e, conseqüentemente, a sonegação, aumentou em índice pouco maior.

A evolução dos valores não obedeceu à evolução dos números de autos lavrados. Pode-se explicar essa diferença em uma maior ênfase no direcionamento

do trabalho fiscal, onde os serviços de campo mais comuns, operações de fiscalização volante, operações de fiscalização de carga e descarga de mercadorias e operações de fiscalização porta a porta, resultam em uma quantidade maior de autos de infração lavrados, em detrimento dos valores, que costumam ser de pequena monta, porém, com quase 100% de conversão em receita efetiva, auto pago.

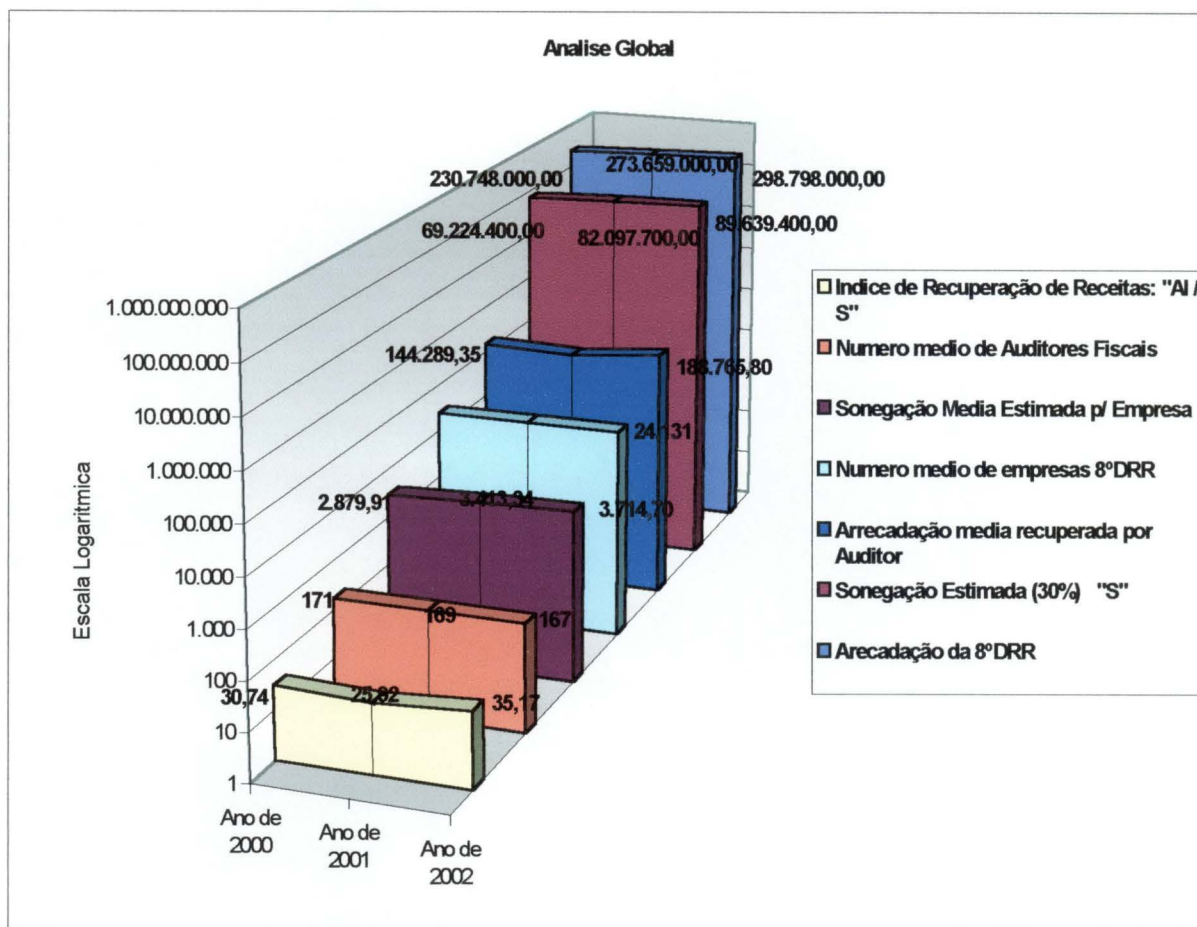
Já os serviços de auditoria interna, na contabilidade de empresas, costumam resultar em um número menor de autos lavrados em um tempo de dedicação maior, porém, apesar de resultarem em valores altos apresentam baixa conversão em receita efetiva. Os autos de maior valor e complexidade, como já foi discutido anteriormente, tendem na maioria das vezes a serem objeto de recurso por parte do sujeito passivo, tramitando lentamente nas esferas administrativas e judiciárias.

Quadro 2 – Análise Geral dos Valores sua Evolução e suas Relações

ANÁLISE GERAL	ANO 2000	ANO 2001	ANO 2002
arrecadação da 8ºDRR	R\$ 230.748.000,00	R\$ 273.659.000,00	R\$ 298.798.000,00
sonegação estimada (30%)	R\$ 69.224.400,00	R\$ 82.097.700,00	R\$ 89.639.400,00
índice de recuperação de receitas: "AI/S"	35,64%	25,92%	35,17%
Número médio de empresas	24.037	24.052	24.131
Sonegação média estimada p/ empresa	R\$ 2.879,91	R\$ 3.413,34	R\$ 3.714,70
Número médio de auditores	171	169	167
Arrecadação média recuperada por auditor	R\$ 144.269,35	R\$ 125.919,88	R\$ 188.765,80

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr.

Figura 4 – Análise Geral dos Valores sua Evolução e suas Relações



O Quadro 2 e a Figura 4 mostram a arrecadação da regional no período de 2000 a 2002, onde, para um número quase igual de empresas, tivemos um aumento de 29,49% na arrecadação em valores nominais e também um aumento de 28,99% no valor médio sonegado por empresa, o que aponta um crescimento pouco maior que os valores arrecadados em relação aos sonegados.

Este dado reflete a extensão do trabalho fiscal realizado, ainda que o efetivo total de auditores da regional no período tenha diminuído.

Conforme se observa também, pelo aumento de 41,69% nos valores médios de autuação fiscal efetuada por auditor, que sua eficiência individual tem melhorado em valores reais.

Do total arrecadado calculou-se a sonegação fiscal total, num percentual de 30%, índice estimado pelos agentes econômicos. Comparativamente aos valores recuperados pelos autos de infração, vê-se que o fisco tem conseguido buscar e recuperar em Média 32,15% do total sonegado, numa curva de recuperação com valor final crescente.

Apesar de todo o esforço fiscal a sonegação progride em valores mantendo-se em uma média próxima de 30% do valor arrecadado.

Relacionando-se o número de autuações do ano de 2002, quadro 1, com o número de empresas da regional, temos aproximadamente 01 auto lavrado para cada 04 empresas existentes, assim como aproximadamente 144,5 empresas para cada auditor, num quadro de diminuição do efetivo de pessoal ao longo do período.

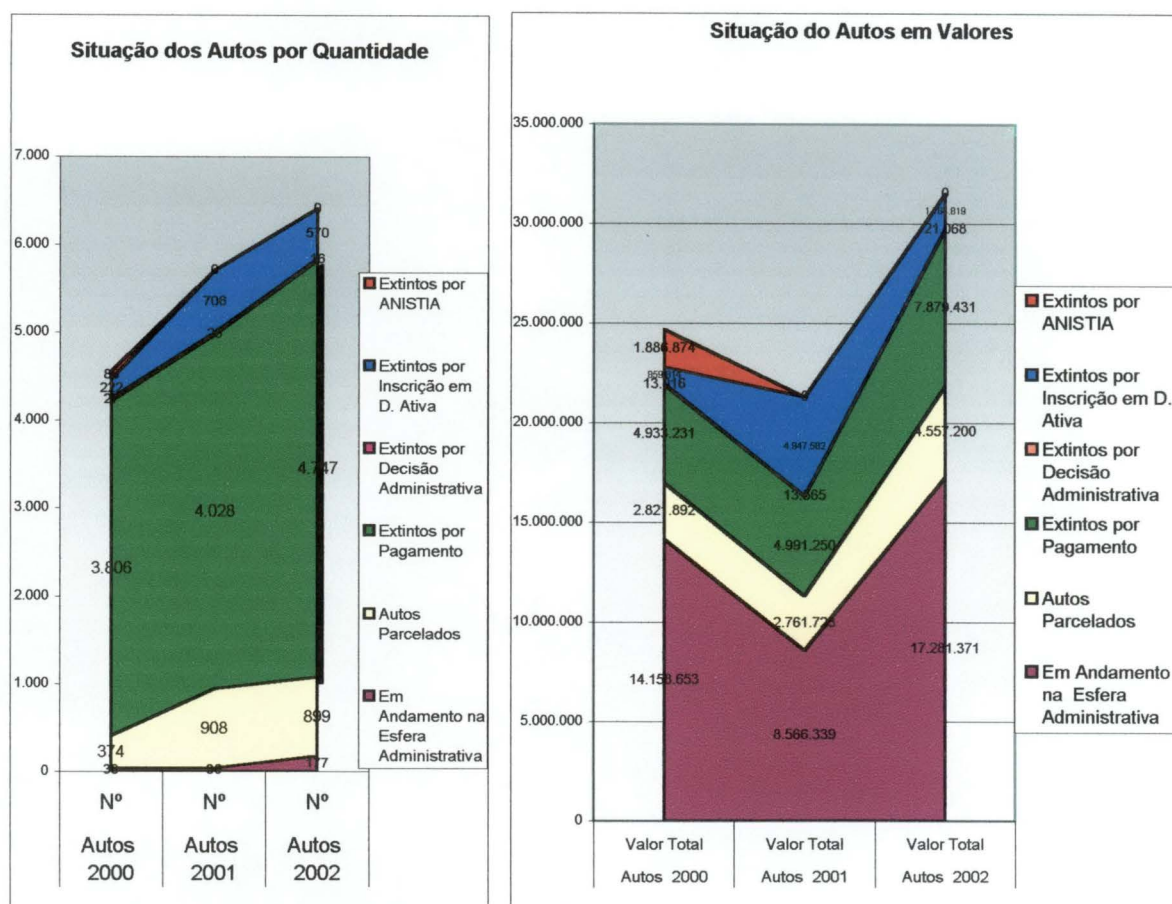
Isso tudo demonstra a deficiência e o descaso para com o sistema de fiscalização que, hoje, não consegue, nem de perto, atingir aquele que seria seu maior objetivo: a formação e manutenção de uma elevada percepção, por parte dos contribuintes, do alto risco envolvido na tomada de decisão de descumprir a lei.

Quadro 3 – Situação Atual dos Autos Lavrados no Período de 2000 a 2002

AUTOS DE INFRAÇÃO X SITUAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	Quantidade de autos	Valor total	Quantidade de autos	Valor total	Quantidade de autos	Valor total
Ativos > total = (em andamento+parcelados)	412	16.980.545,53	944	11.328.062,13	1.076	21.838.571,33
Em andamento na esfera administrativa	38	14.158.653,13	36	8.566.339,25	177	17.281.371,16
Autos parcelados	374	2.821.892,40	908	2.761.722,88	899	4.557.200,17
Extintos até 09/2003 =(pag.+dec.+d.a.)	4.143	7.692.933,60	4.757	9.952.396,98	5.333	9.685.317,67
Extintos por pagamento	3.806	4.933.230,63	4.028	4.991.249,77	4.747	7.879.430,74
Extintos por decisão administrativa	27	13.015,51	23	13.565,06	16	21.067,90
Extintos por inscrição em dívida ativa	222	859.813,71	706	4.947.582,15	570	1.784.819,03
Extintos por anistia	88	1.886.873,75	-	-	-	-

Fonte: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 5A e 5B - Situação Atual dos Autos Lavrados no período de 2000 a 2002



Conforme Quadro 5A e 5B e Tabela 3, o período em análise possui prazo médio de dois anos, em referência a 06/2003. Levando este prazo em conta, vê-se que ainda se encontram em tramitação interna administrativa 5,06% dos autos em número e 51,6% dos autos em valor.

Após estes dois anos, 88,6% dos autos, em número, foram pagos ou estão sendo pagos parceladamente, representando apenas 36,1% das autuações, em valor. Observa-se, novamente, que os autos de valor pequeno são pagos de imediatamente e os de grande valor, geralmente pertencentes a grandes empresas, passam por um processo longo de discussão administrativa e continuam na esfera judicial.

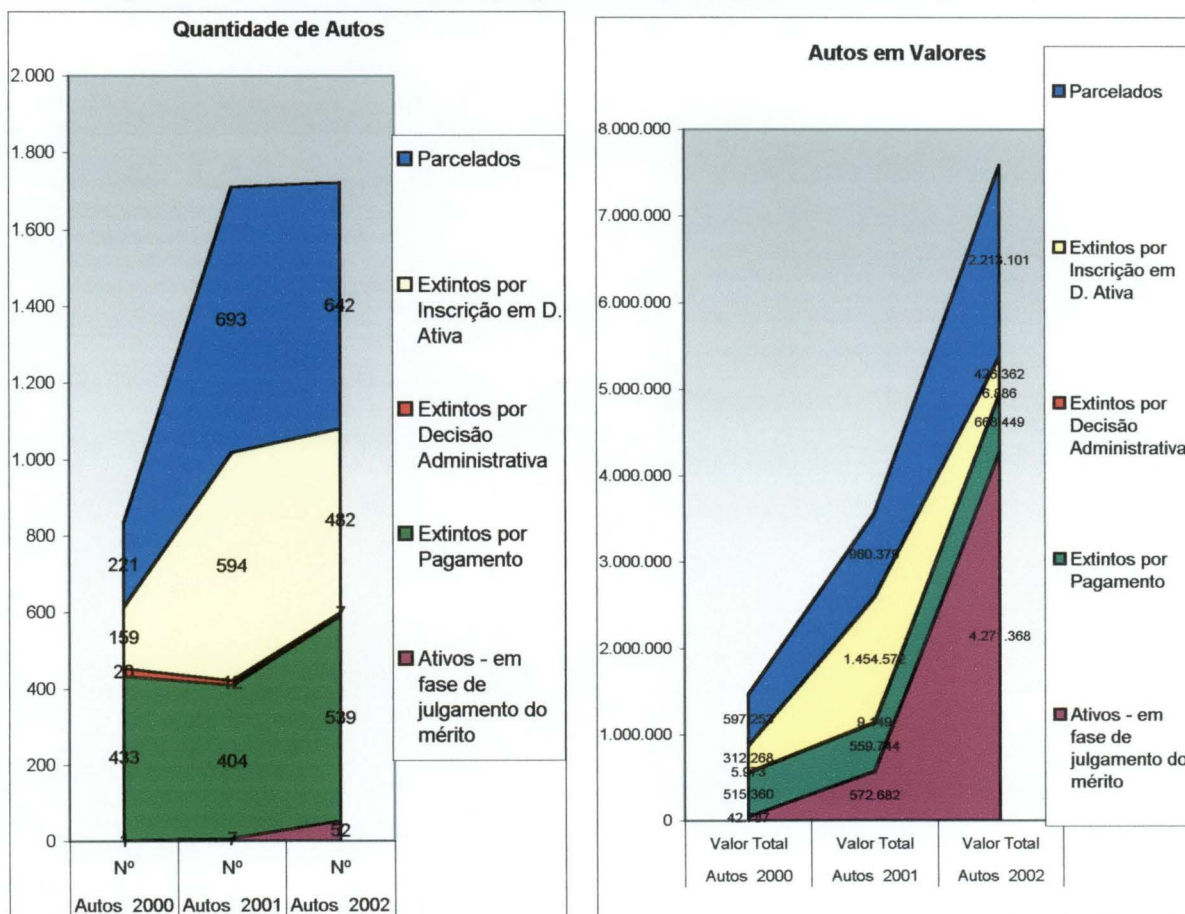
Com relação à anistia, ela representou apenas 2,1% do número de autos extintos em 2002 e 24,5% do valor dos autos extintos em 2002, há uma nova previsão na sua concessão para novembro-dezembro de 2003.

Quadro 4 – Deixar de pagar o Imposto, na forma e prazo previsto

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI.	VALOR	AI.	VALOR	AI.	VALOR
Total de Autos Lavrados	834	1.473.640,95	1.710	3.556.526,81	1.722	7.586.165,36
Ativos - em fase de julgamento do mérito	1	42.786,79	7	572.682,31	52	4.271.368,15
Extintos por Pagamento	433	515.360,41	404	559.744,36	539	668.449,23
Extintos por Decisão Administrativa	20	5.972,82	12	9.149,11	7	6.885,52
Extintos por ANISTIA	-	-	-	-	-	-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	159	312.268,21	594	1.454.572,11	482	426.361,53
Parcelados	221	597.252,72	693	960.378,92	642	2.213.100,93

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 6A - 6B Deixar de pagar o Imposto, na forma e prazo previsto



Analisando-se os autos de infração, classificados por penalidade específica, referente a “deixar de pagar o imposto na forma e no prazo previsto pela legislação tributária”, que resultaram no Quadro 4 e Figuras 6A e 6B, verifica-se que: o número de autos de infração considerados encerrados, ou extintos, por inscrição em dívida ativa, é elevado em número, mas pequeno em valor.

São créditos do Estado de má qualidade que terão de passar por uma execução judicial para, então, talvez, tornarem-se efetiva receita ao Estado. muitos tramitaram na esfera administrativa a revelia, pois em muitos casos o sujeito passivo ou não foi mais encontrado ou esta em situação financeira ruim, de tal ordem que nem se dá ao trabalho de se defender, já que não possui bens que possam responder por suas obrigações .

De igual forma, somente no ano de 2002, se forem observados os autos em fase de julgamento de méritos, extintos por inscrição em dívida ativa ou parcelados, somam o montante de R\$ 6.910.830,50 (seis milhões, novecentos e dez mil, oitocentos e trinta reais e cinquenta centavos), em créditos ao Estado, valor em muito superior ao dos anos anteriores (2000-2001), evolução de 213,,0% em relação a 2001 e 515% em relação a 2000.

Portanto, o não pagamento do imposto na forma e no prazo previsto, como se pode observar, tem aumentado constantemente em volume e valor, estampando a crise econômica em que vivemos, a crescente falta de dinheiro e ou vontade contributiva e a opção pela inadimplência no pagamento do imposto feita pelo contribuinte.

O contribuinte que pratica a evasão aposta na grande chance de não ser fiscalizado, e assim não ter seus impostos cobrados, como também no fato de que,

se for pego, o Estado lhe imporá juros bem inferiores aos praticados pelo sistema bancário (juros do Estado de aproximadamente 1% ao mês, taxa SELIC). A bem da verdade, é interessante para o contribuinte arriscar na possibilidade de levar algum tipo de compensação ou vantagem.

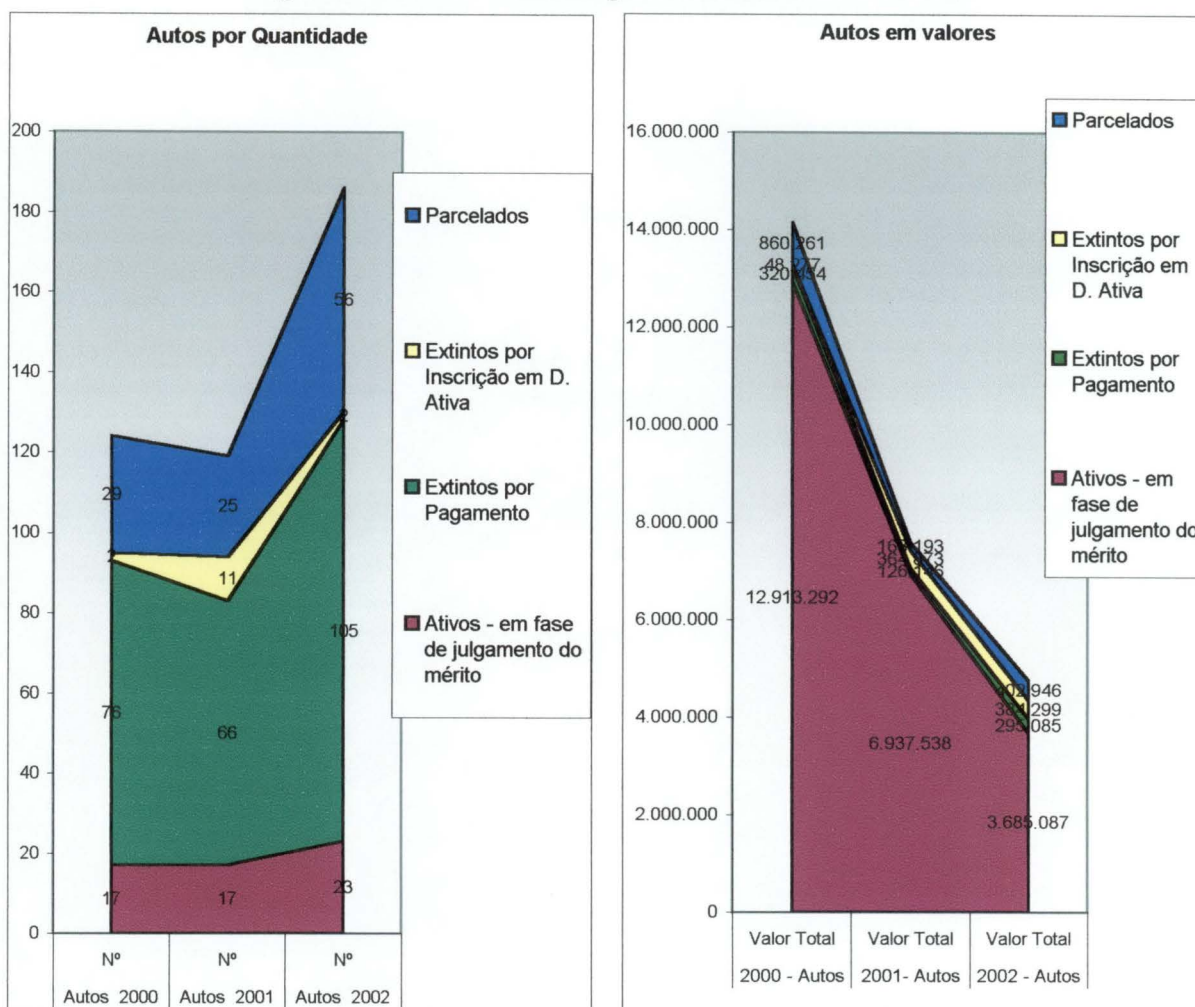
Vê-se também a tendência de um maior número de autos e de valores passarem pela discussão administrativa, prolongando o prazo em que o contribuinte permanece sem o acerto de contas. O contribuinte procura prorrogar ao máximo até que se faça a obrigatoriedade do desembolso financeiro, que ainda poderá ser feito de forma parcelada, por um longo prazo, mantendo os baixos juros cobrados pelo Estado, e ainda contando com a possibilidade da ocorrência de uma anistia que lhe traga mais benefícios.

Quadro 5 – Utilização Indevida de Crédito

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI.	VALOR	AI	VALOR	AI	VALOR
Total de Autos Lavrados	124	14.142.284,27	119	7.591.750,06	186	4.767.418,04
Ativos - em fase de julgamento do mérito	17	12.913.291,94	17	6.937.537,71	23	3.685.086,96
Extintos por Pagamento	76	320.453,72	66	126.146,28	105	295.085,30
Extintos por Decisão Administrativa	-	-	-	-	-	-
Extintos por ANISTIA	-	-	-	-	-	-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	2	48.277,37	11	364.872,91	2	384.299,32
Parcelados	29	860.261,24	25	163.193,16	56	402.946,46

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 7A e 7B – Utilização Indevida de Crédito



Como se observa (Quadro 5, Figuras 7A e 7B), a utilização indevida de crédito foi a infração de maior peso financeiro utilizada pelas empresas com o fim de sonegação. Esta estratégia de evasão fiscal requer para sua identificação uma fiscalização mais acurada na documentação contábil da empresa manteve um perfil de queda acentuada, em valores, ao longo do período estudado, em contrapartida a um aumento no número de autos lavrado.

Sabe-se que a fiscalização, após diagnosticar o problema, passou a controlar melhor o setor. Isto resultou em valores altos recuperados inicialmente, seguidos de uma fiscalização em um universo maior de contribuintes, com resultados financeiros menores.

O sistema de informática é uma ferramenta poderosa no combate deste tipo de evasão, podemos, através de programas específicos, filtrar comportamentos e situações atípicas na vida contábil das empresas que nos apontem o problema. E, como atividade típica de auditoria interna, efetuada na contabilidade das empresas, temos o perfil de altos valores individuais para os autos de infração.

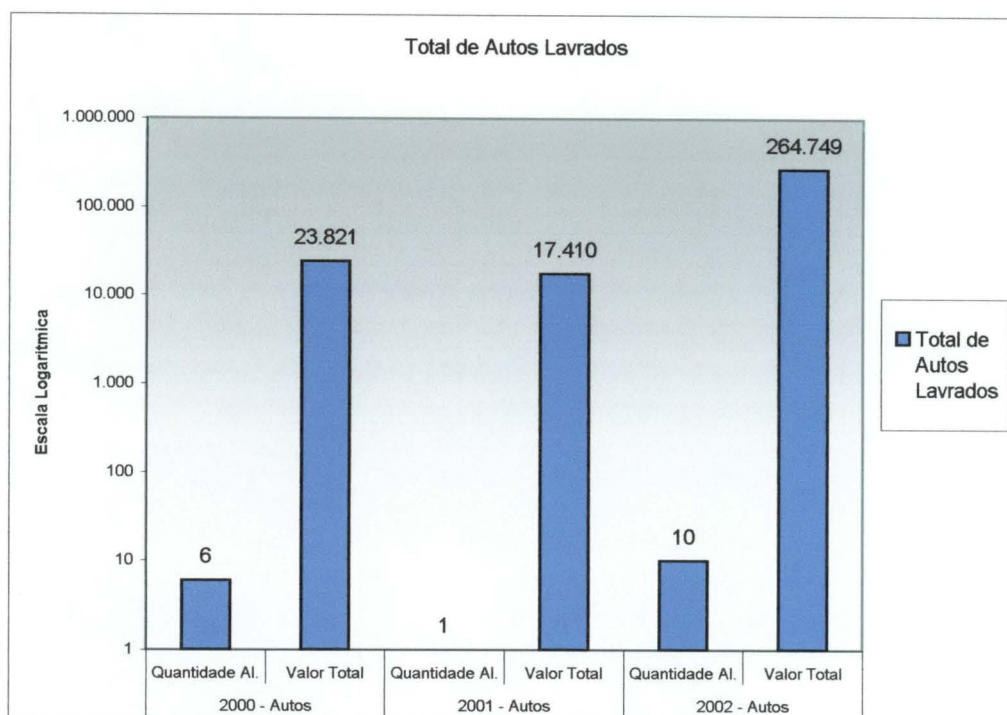
Temos, também, um alto número de autos de infração pagos, mas que representam um pequeno valor em relação ao todo, enquadrando-se na regra de que, primeiramente, são pagos os autos de pequeno valor, e como apontado, a maior parte do valor permanece vinculada a um pequeno número de Autos de infração de elevado valor que ainda estão sendo discutidos na fase administrativa.

Muitos contribuintes se apegam a característica multifásica do ICMS, resguardada pela regra de não cumulatividade, e o direito a compensação do imposto devido pelos créditos recebidos nas etapas anteriores, para se creditarem de valores aos quais alegam ter direito, em divergência a legislação do ICMS.

Quadro 6 – Transferência Indevida de Crédito

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	6	23.821,18	1	17.410,00	10	264.748,91

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr.

Figura 8 – Transferência Indevida de Crédito

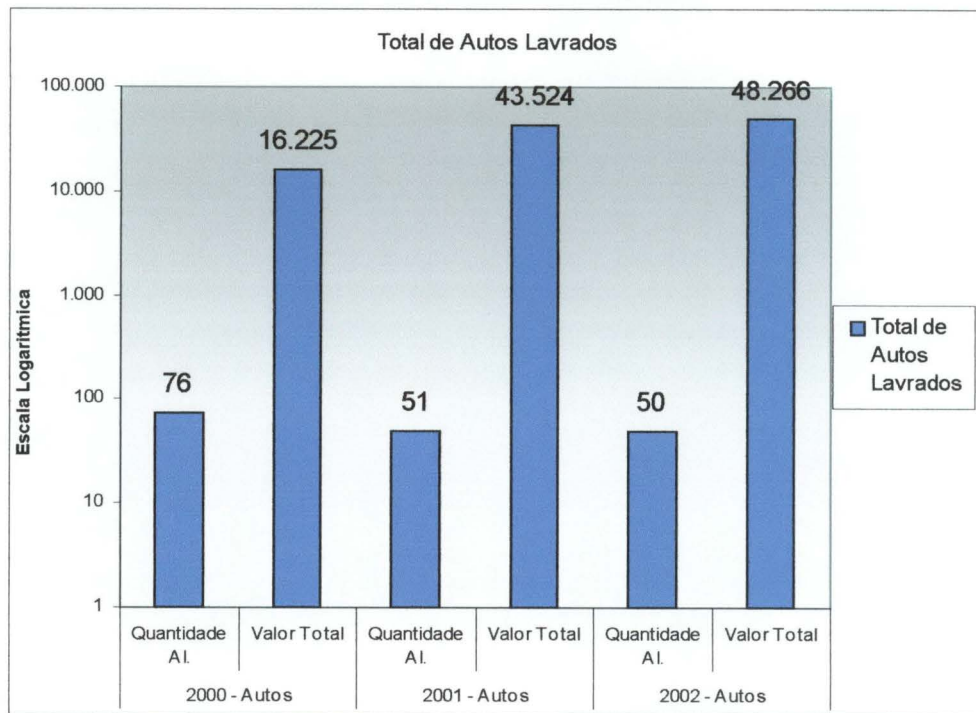
O Quadro 6, assim como a Figura 8, refere-se à transferência indevida de crédito, onde a situação em relação aos valores é menos preocupante, porém, apresenta tendência ao crescimento, isto, posto que, com o advento da chamada Lei Kandir, que isenta as saídas de produtos destinados a exportação, juntamente com regra que garante a manutenção dos créditos recebidos, passamos a ter empresas com altos valores de créditos em sua conta gráfica, e que agora se vêem tentadas a utiliza-los como moeda de pagamento a insumos e bens, muitas vezes em situações contrárias às permitidas pelo regulamento do ICMS.

Quadro 7 – Deixar de Emitir ou Entregar Documento Fiscal ou Transportar ou Estocar Bem, Mercadoria ou Serviço abrangida por Isenção, Imunidade ou Não Incidência do Imposto

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	76	16.224,96	51	43.524,49	50	48.265,76

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 9 - Deixar de Emitir ou Entregar Documento Fiscal ou Transportar ou Estocar bem, Mercadoria ou Serviço abrangidos por Isenção, Imunidade ou Não Incidência do Imposto



O Quadro 7, assim como a Figura 9 referem-se a operações ou prestações abrangidas por Isenção, Imunidade ou Não Incidência do Imposto.

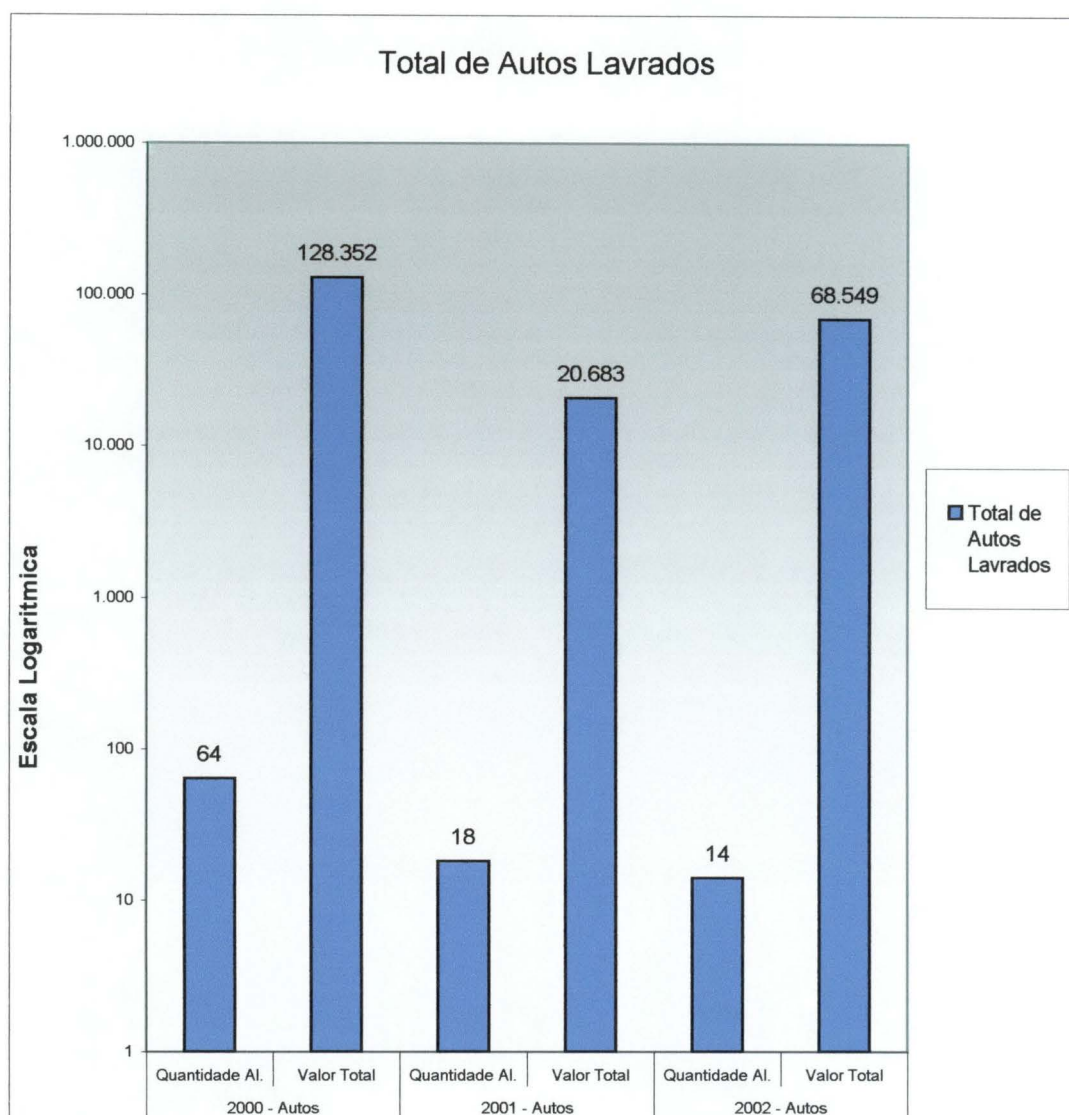
Ainda que, aparentemente, não haveria motivo para que essa irregularidade ocorresse, já que as operações e prestações não resultam diretamente em valores de impostos a pagar, sucede que, estas operações e prestações, ao contribuírem para o resultado operacional da empresa, podem indiretamente resultar em renda, e assim, obrigar as empresas ao IRPJ.

Quadro 8 - Deixar de Emitir ou Entregar Documento Fiscal ou Transportar ou Estocar Bem, Mercadoria ou Serviço Beneficiados com Diferimento ou Suspensão do Imposto

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	64	128.351,63	18	20.682,75	14	68.548,64

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 10 - Deixar de Emitir ou Entregar Documento Fiscal ou Transportar ou Estocar Bem, Mercadoria ou Serviço Beneficiados com Diferimento ou Suspensão do Imposto



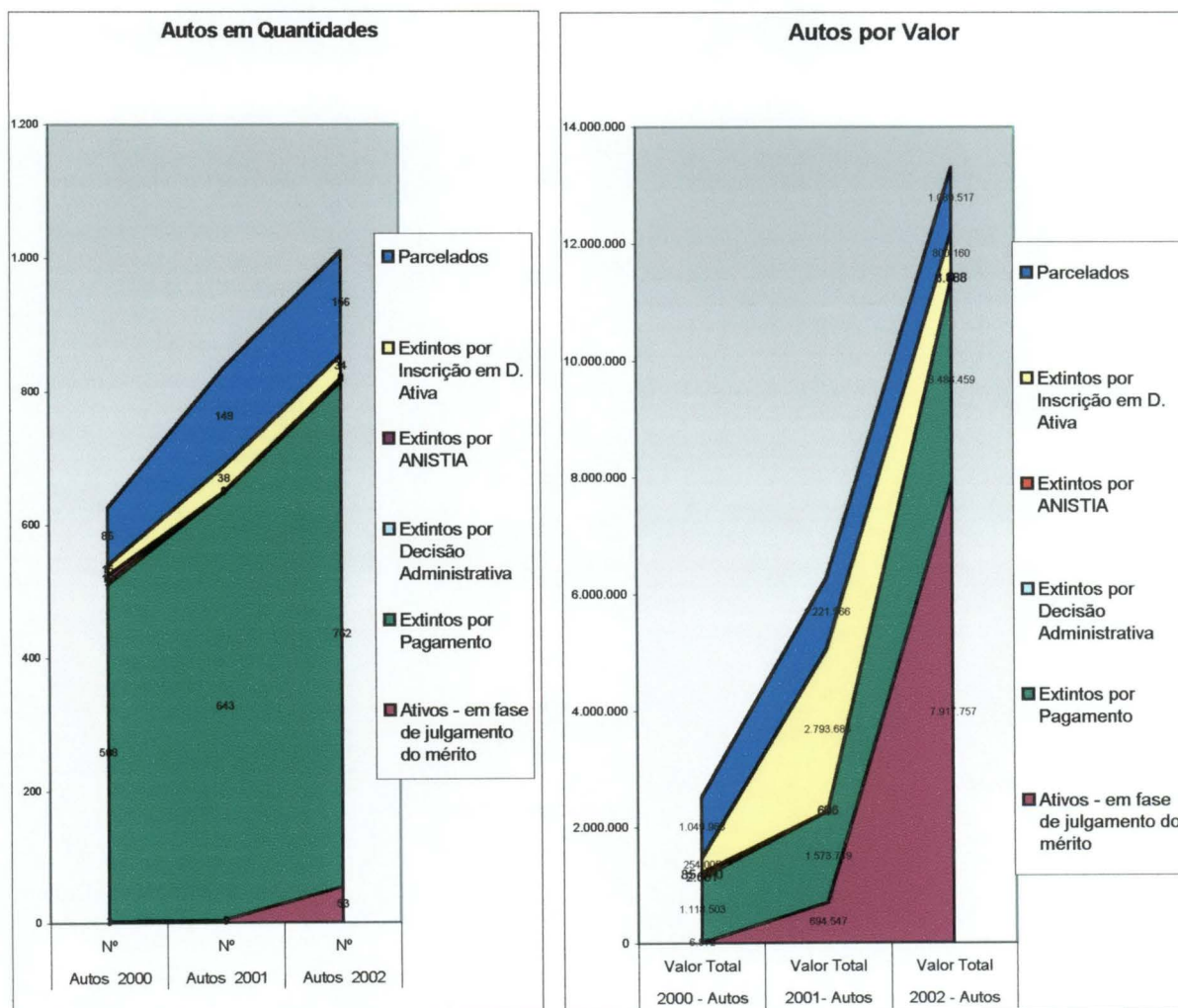
O Quadro 8 e a Figura 10 referem-se às operações ou prestações beneficiadas com diferimento ou suspensão do imposto. Esta situação em relação aos valores é menos preocupante pois existe pela obrigação de geração de impostos futuros, existente com as mercadorias e prestações, já que, tanto o diferimento como a suspensão, apenas postergam para uma próxima etapa a obrigação tributária.

Quadro 9 – Deixar de Emitir ou Entregar Documento Fiscal em relação à Bem, Mercadoria ou Serviço em Operação ou Prestação Tributada

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	625	2.517.698,95	836	6.284.224,23	1010	13.302.780,00
Ativos - em fase de julgamento do mérito	3	6.871,93	5	694.547,49	53	7.917.756,61
Extintos por Pagamento	508	1.118.502,99	643	1.573.748,64	762	3.486.458,82
Extintos por Decisão Administrativa	3	2.680,96	1	676,36	5	8.887,79
Extintos por ANISTIA	10	85.670,31	-	-	-	-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	15	254.005,03	38	2.793.686,21	34	800.159,68
Parcelados	86	1.049.967,73	149	1.221.565,53	156	1.089.517,10

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 11A e 11B - Deixar de Emitir ou Entregar Documento Fiscal em relação à Bem, Mercadoria ou Serviço em Operação ou Prestação Tributada



O Quadro 9 e as Figuras 11A e 11B referem-se à ausência de emissão de documento fiscal em relação à bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação tributada. Observa-se que, nos anos de 2000 e 2001, o número de autos manteve-se estável com pequena variação, a maior em 33,7%, enquanto os valores aumentaram em muito, 149,6% no ano de 2002.

O número de autos novamente cresceu, 20,8% em relação ao ano de 2001. E, novamente, os valores autuados mais que duplicaram, 111,6%.

A tentativa de sonegação por parte do contribuinte é atrapalhada pelo controle maior que vem sendo dado as mercadorias em trânsito, pelo cruzamento de dados entre empresas e parceiras comerciais. Este procedimento tem permitido ao fisco saber a real quantidade de mercadorias adquiridas pelas empresas e, em levantamentos fiscais, os totais vendidos sem a emissão do correspondente documento fiscal.

Os autos de infração em fase de julgamento ou extintos por inscrição em dívida ativa e parcelados, representam 16,6% dos autos lavrados, em número, no ano de 2000. No ano de 2001, representaram 22,9% dos autos lavrados, em número; e no ano de 2002, corresponderam ao percentual de 24,0% do número total de autos lavrados.

Os autos lavrados no período correspondem ao valor de R\$ 22.104.703,00 (vinte e dois milhões, cento e quatro mil, setecentos e três reais), sendo que destes, o governo arrecadou nesses três anos o montante de R\$ 6.178.710,30 (seis milhões, cento e setenta e oito mil, setecentos e dez reais e trinta centavos), ou seja, 27,9% do valor.

Esse quadro evidencia, sem dúvida, as grandes perdas por parte do Estado

em relação à arrecadação, situação que acaba impossibilitando a melhora da economia nacional.

Existe no Brasil uma certa tendência ao afrouxamento dos compromissos da cidadania e ao desinteresse pela coisa pública, que tem atravancado a evolução e modernização do país pelo desvio das rendas públicas que o Estado deveria legitimamente auferir, de forma natural e espontânea.

Na realidade, está presente no espírito dos empresários e na cultura popular a idéia de que: o governo não merece arrecadar porque se aplica, aplica mal; é inteligente e consegue prosperar aquele que consegue enganar o fisco, omitindo-se no cumprimento de obrigações impostas pela lei.

As Leis atualmente em vigor, de dúbia interpretação e cheias de brechas, permitem discussões intermináveis no âmbito do judiciário, conhecido por sua extrema morosidade. Este processo possibilita sempre que o devedor aufera vantagem pela utilização dos valores sonegados em outras atividades mais lucrativas.

Este alto índice de sonegação, além de beneficiar quem toma a iniciativa em constituí-lo, faz com que, em vista da concorrência predatória e desleal, a empresa se obrigue a praticar a sonegação. O contribuinte que não possuía como hábito esta prática logo aprende como fazer, impulsionado pela necessidade de manter sua competitividade comercial, ou até mesmo para impedir a descapitalização ou insolvência contábil de seu negócio.

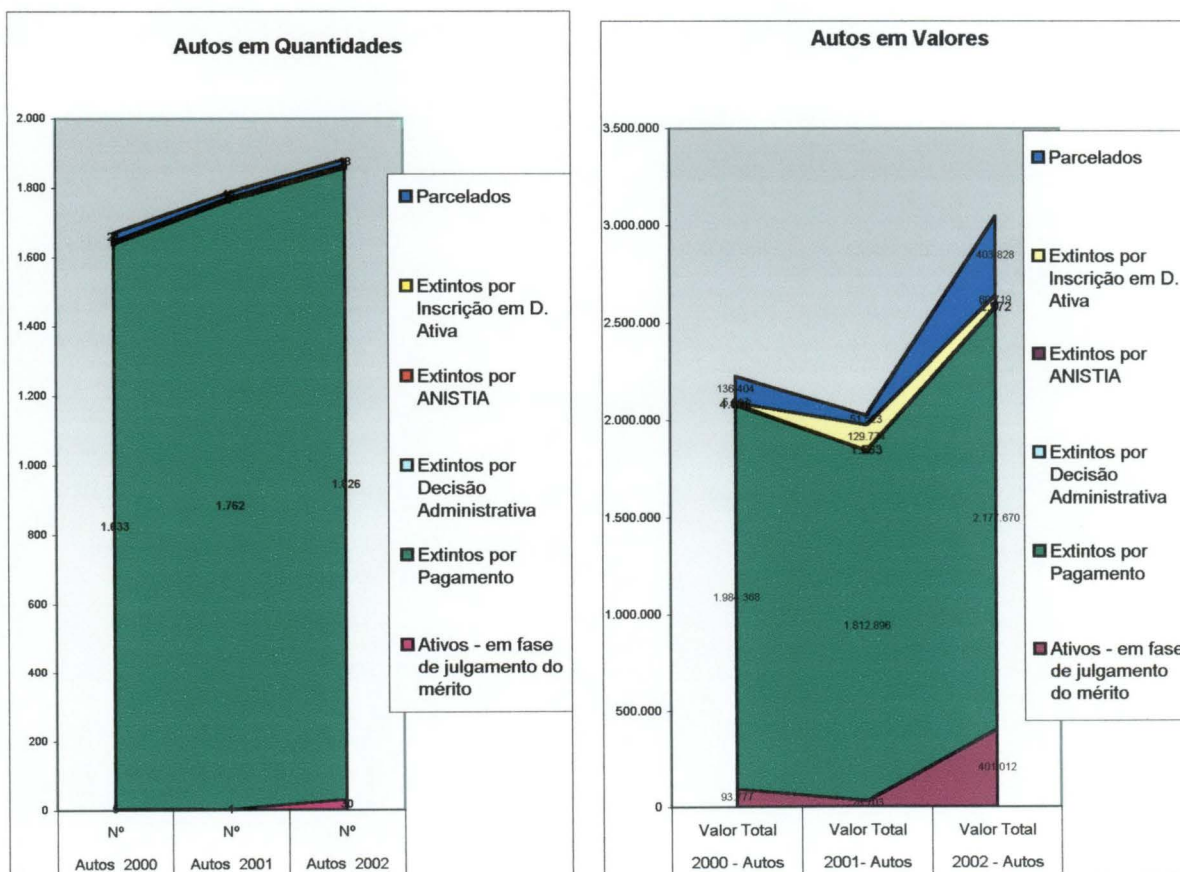
Sob esta ótica, um imposto cuja alíquota seja mínima, 1%, se torna insuportável à competitividade comercial, se seu concorrente, em vista da sonegação, não tiver aquele valor embutido em seus custos .

Quadro 10 - Transportar, Estocar ou Manter em Depósito Bem ou Mercadoria Tributada, desacompanhada da Documentação Fiscal Regulamentar

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	1.670	2.225.181,51	1.787	2.024.458,60	1.882	3.046.200,96
Ativos – em fase de julgamento do mérito	5	93.777,45	1	28.702,90	30	401.012,10
Extintos por Pagamento	1.633	1.984.367,54	1.762	1.812.895,66	1.826	2.177.670,14
Extintos por Decisão Administrativa			1	1.562,92	1	2.972,32
Extintos por ANISTIA	5	4.685,95				
Extintos por Inscrição em D. Ativa	3	5.946,98	8	129.774,13	7	60.718,63
Parcelados	24	136.403,59	15	51.522,99	18	403.827,77

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 12A e 12B - Transportar, Estocar ou Manter em Depósito Bem ou Mercadoria Tributada, desacompanhada da Documentação Fiscal Regulamentar



O Quadro 10 e Figuras 12A e 12B, referentes a transportar, estocar ou manter em depósito bem ou mercadoria tributada, desacompanhada da documentação fiscal regulamentar, e um reflexo claro da forma mais básica de evasão fiscal, já que quase nenhuma mercadoria é consumida onde produzida, sendo sua circulação física obrigatória, e assim se expondo a atividade fiscal.

Revelam que no período de três anos foram lavrados 5339 autos de infração, que acusam esta irregularidade, dos quais foram extintos por pagamento 5221 deles, ou seja, 97,8%.

De certa forma, o Quadro 10 e as Figuras 12 A e 12 B mostram uma realidade semelhante ao quadro anterior. Essa infração de transportar, estocar ou manter em depósito bem ou mercadoria tributada, desacompanhada da documentação fiscal regulamentar, é a de maior ocorrência numérica, sendo constatada em fiscalização externa (rodovias e postos fiscais), todavia, em função de sua natureza, atinge sempre fatos fiscais de pequeno valor.

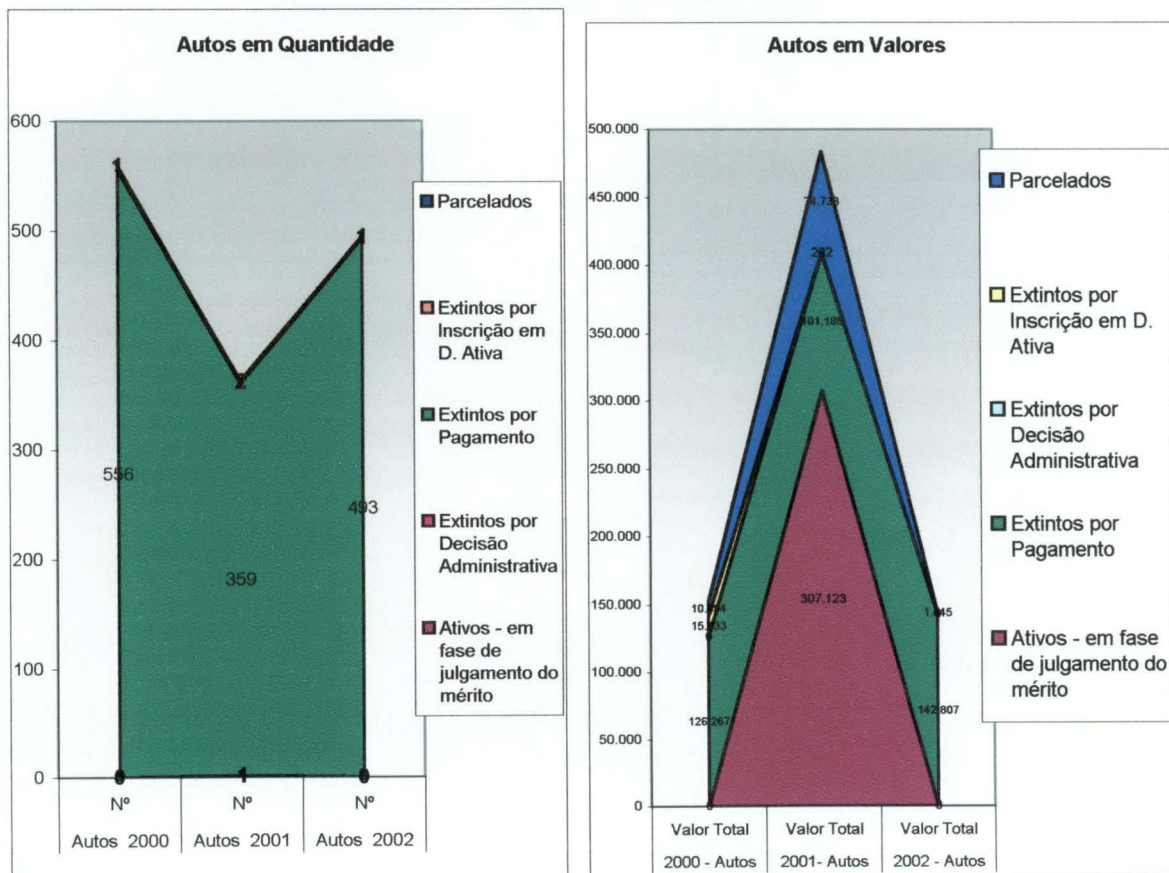
O aumento de sua ocorrência, em número e em valor demonstra, além do trabalho fiscal efetuado, a intensidade da sonegação no período e por região, e uma das formas de evasão que melhor se prestam a mostrar a situação da sonegação como um todo pois, sem analisar nenhuma amostragem de autos lavrados em 2003, ainda assim, só pelo trabalho fiscal vivenciado este ano, podemos dizer que é a forma de evasão que mais tem sido objeto de autuação neste ano, e em maior intensidade que em 2002.

Quadro 11– Executar Prestação de Serviço Tributada, desacompanhada da Documentação Fiscal regulamentar

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	559	152.294,36	363	483.292,67	494	144.251,92
Ativos - em fase de julgamento do mérito	-	-	1	307.122,72	-	-
Extintos por Pagamento	556	126.266,75	359	101.185,18	493	142.806,56
Extintos por Decisão Administrativa	-	-	1	252,00	-	-
Extintos por ANISTIA	-	-	-	-	-	-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	2	15.133,35	0	-	-	-
Parcelados	1	10.894,26	2	74.732,77	1	1.445,36

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 13A e 13B - Executar Prestação de Serviço Tributada, desacompanhada da Documentação Fiscal regulamentar



O Quadro 11 e Figuras 13A e 13B mostram que os autos de infração foram, em sua grande maioria, extintos por pagamento, resultando que, neste tipo de penalidade, bem menos onerosa, sua importância acaba por ser pequena aos cofres públicos.

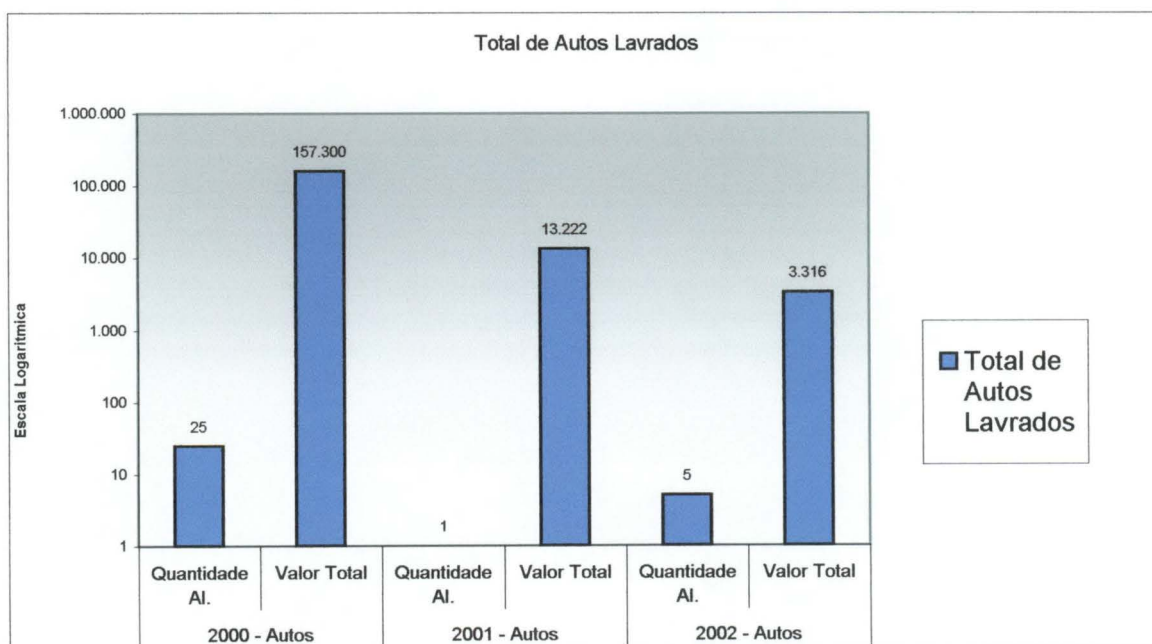
Um detalhe não apontado por estes dados, mas real, é que em sua maioria, os autos de infração tiveram como sujeitos passivos da obrigação tributária, autônomos e não empresas, sendo eles, quase que em sua totalidade, compostos por transportadores de cargas.

Quadro 12 – Consignar em Documento Declaração Falsa quanto ao Estabelecimento de Origem ou destino da Mercadoria ou Serviço em Operações ou Prestações Não Tributadas

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	25	157.300,46	1	13.222,08	5	3.315,51

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 14 - Consignar em Documento Declaração Falsa quanto ao Estabelecimento de Origem ou destino da Mercadoria ou Serviço em Operações ou Prestações Não Tributadas



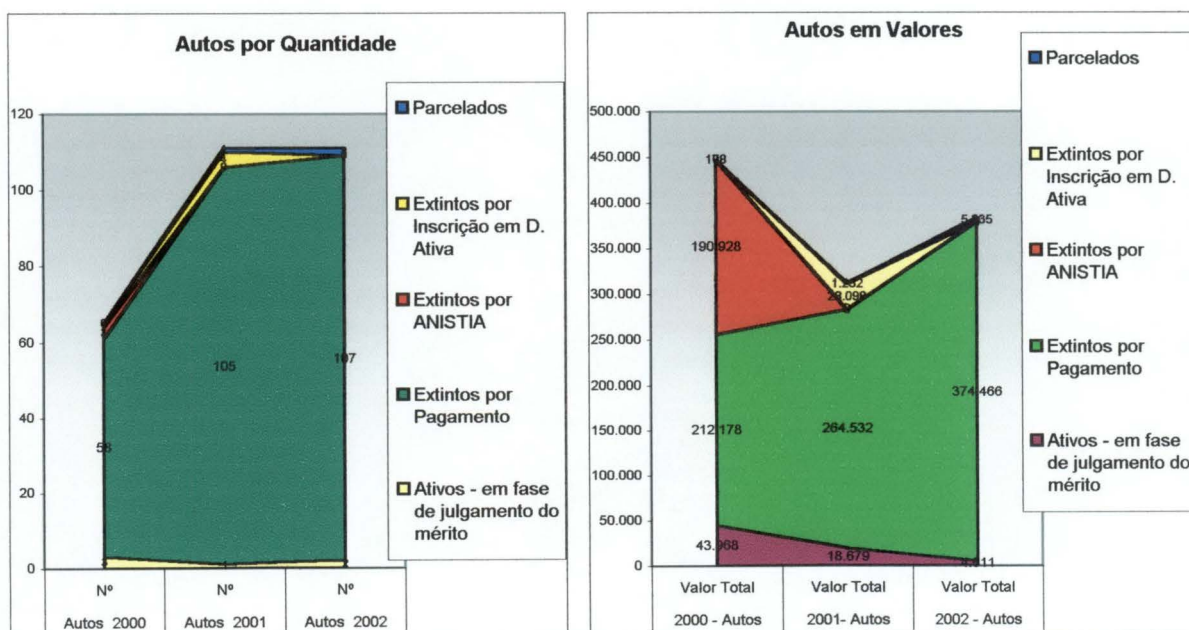
O Quadro 12 e Figura 14 apresentam o levantamento da prática de consignar em documento declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino da mercadoria ou serviço em operações ou prestações não tributadas. Este tipo de infração possui pouca expressividade no contexto da sonegação do ICMS.

Quadro 13 – Consignar em Documento Declaração Falsa quanto ao Estabelecimento de origem ou destino da Mercadoria ou Serviço em Operações ou Prestações Tributadas

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	65	447.251,75	111	312.541,76	111	384.311,22
Ativos - em fase de julgamento do mérito	3	43.968,37	1	18.679,28	2	4.610,62
Extintos por Pagamento	58	212.178,16	105	264.532,42	107	374.466,01
Extintos por Decisão Administrativa	-	-	-	-	-	-
Extintos por ANISTIA	3	190.927,64	-	-	-	-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	1	177,58	4	28.097,60	-	-
Parcelados	-	-	1	1.232,46	2	5.234,59

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 15A e 15B - Consignar em Documento Declaração Falsa quanto ao Estabelecimento de Origem ou Destino da Mercadoria ou Serviço em Operações ou Prestações Tributadas



O Quadro 13 e Figuras 15A e 15B mostram que o número de autos lavrados aumentou em mais de 70,0% nos anos de 2000 e 2001. Foram extintos por pagamento, aproximadamente, 59% em valor, em 2000, e 84,6% em valor, em 2001. De igual forma, o Quadro 13 e Figuras 15, mostram resultados semelhantes de arrecadação, diminuindo sua incidência nos dois últimos anos.

Esta forma de evasão visa quebrar o acompanhamento fiscal existente sobre as mercadorias e seu potencial tributário. Outro objetivo é a utilização de algum benefício regional existente, tais como, alíquota interestadual de 7% para alguns estados do nordeste, enquanto a alíquota para estados mais desenvolvidos, tais como São Paulo, Minas Gerais e Santa Catarina, entre outros, é de 12%.

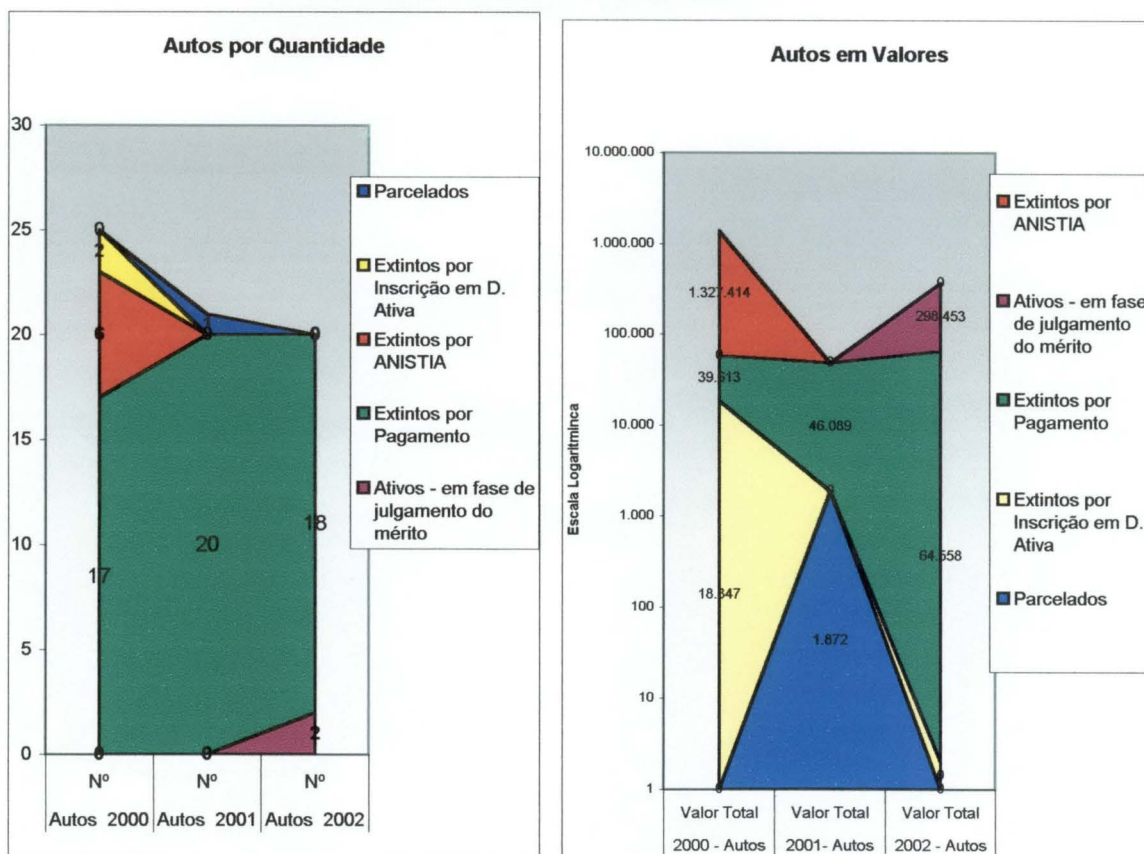
Porém, é uma forma frágil de evasão, deixando muitos documentos indicadores do ocorrido, por isso é pouco utilizada pelas empresas.

Quadro 14 – Emitir sem Autorização Expressa da Legislação, Documento Fiscal que não corresponda a uma Saída, Transmissão de Propriedade ou Entrada de Bem ou Mercadoria

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	25	1.385.374,22	21	47.961,18	20	363.011,43
Ativos - em fase de julgamento do mérito	-	-	0	-	2	298.453,11
Extintos por Pagamento	17	39.612,78	20	46.089,26	18	64.558,32
Extintos por Decisão Administrativa	-	-	0	-	-	-
Extintos por ANISTIA	6	1.327.414,44		-	-	-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	2	18.347,00	0	-	-	-
Parcelados	-	-	1	1.871,92	-	-

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 16A e16B - Emitir sem Autorização Expressa da Legislação, Documento Fiscal que não corresponda a uma Saída, Transmissão de Propriedade ou Entrada de Bem ou Mercadoria



O Quadro 15 e Figura 17 mostram que emitir sem autorização expressa da legislação, documento fiscal que não corresponda a uma saída, transmissão de propriedade ou entrada de bem ou mercadoria, apresenta-se como um tipo de sonegação fiscal que teve decréscimo nos anos de 2001 e 2002 em relação ao ano de 2000.

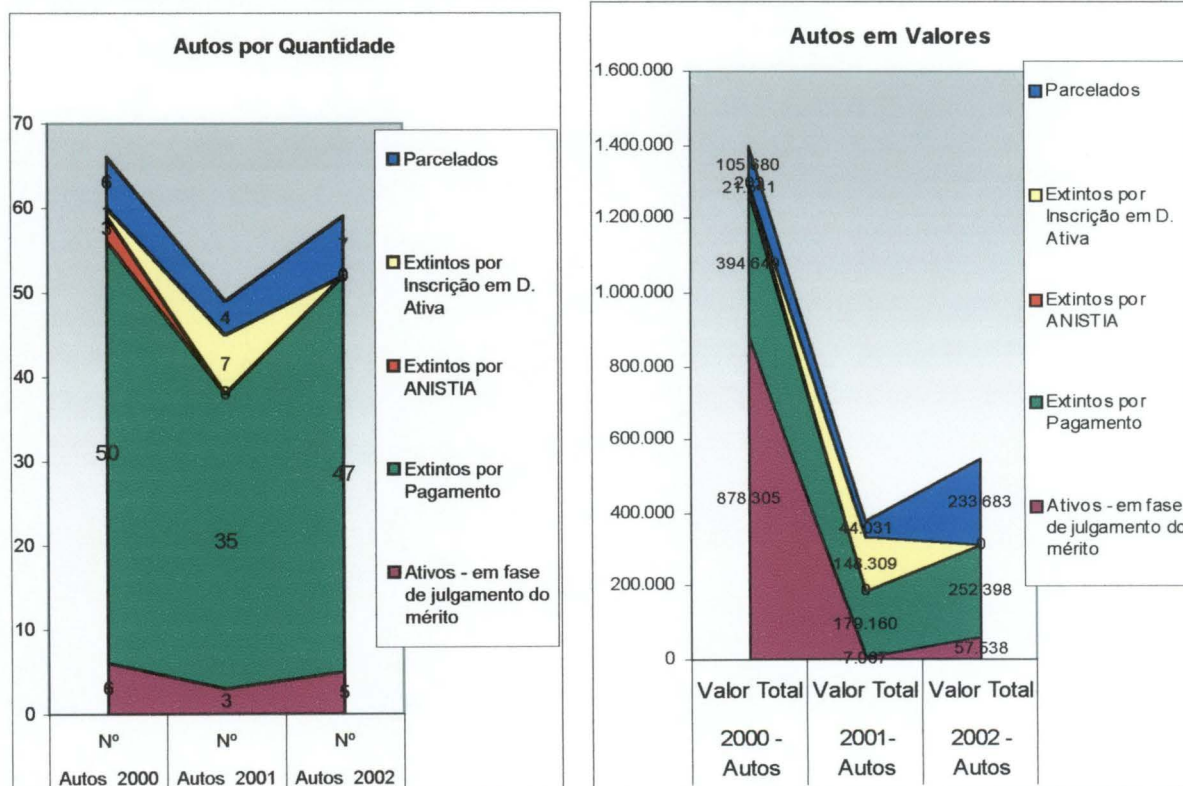
A grande maioria foi extinta por pagamento, apresenta baixa quantidade e valor nos Autos de infração lavrados, sendo utilizada para o acerto do estoque próprio, de terceiros, e também para transferência de créditos, fica normalmente restrito aos ramos que operam com as chamadas mercadorias de risco, sendo sua detecção através de auditoria de difícil detecção,

Quadro 15 – Adulterar Documento Fiscal, Emitir ou Utilizar Documento Fiscal Falso, ou de Estabelecimento que tenha Encerrado as suas Atividades

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	66	1.400.377,82	49	378.566,57	59	543.618,99
Ativos – em fase de julgamento do mérito	6	878.305,17	3	7.066,84	5	57.537,98
Extintos por Pagamento	50	394.649,47	35	179.159,54	47	252.398,02
Extintos por Decisão Administrativa	-	-	-	-	-	-
Extintos por ANISTIA	3	21.541,17	-	-	-	-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	1	201,93	7	148.309,26	-	-
Parcelados	6	105.680,08	4	44.030,93	7	233.682,99

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 17A e 17B - Adulterar Documento Fiscal, Emitir ou Utilizar Documento Fiscal Falso, ou de Estabelecimento que tenha Encerrado as suas Atividades



O Brasil é um país onde aproximadamente metade das novas empresas fecham as portas antes de completar um ano de vida. Se a burocracia

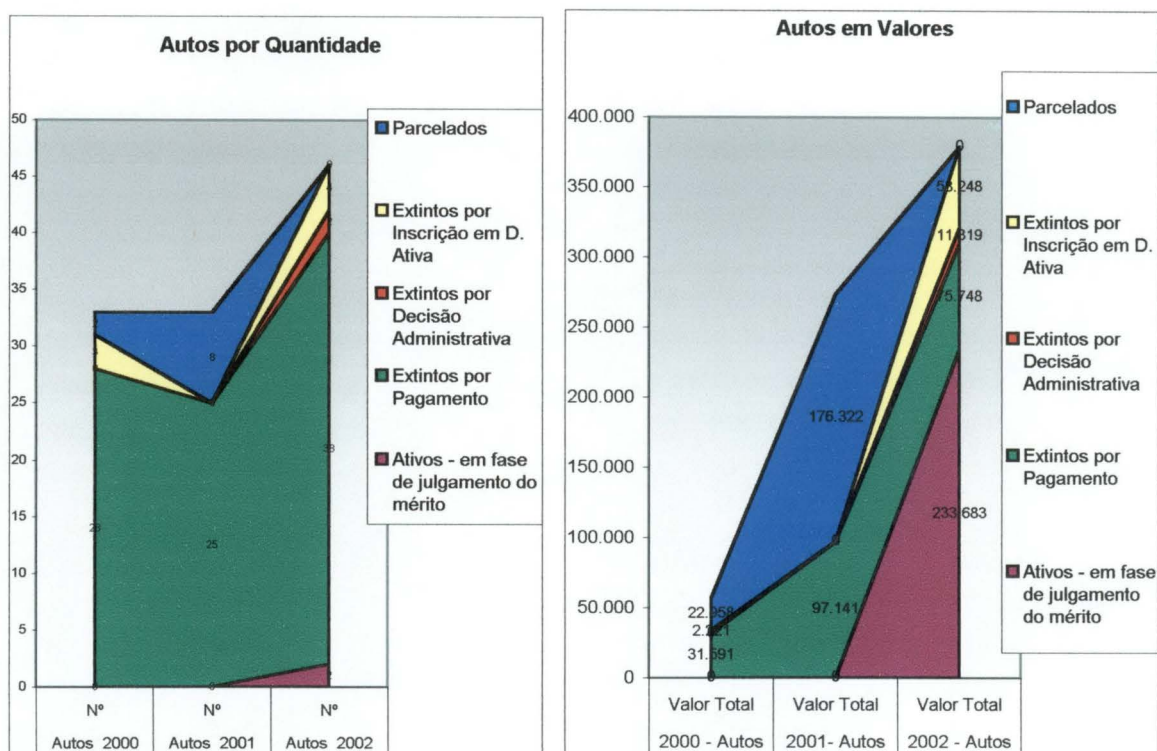
para desativação dos negócios fosse mais simplificada, talvez fosse menor o número de empresas cujas atividades se encerraram, mas que possuem documentação passível de circulação e, conseqüentemente, de utilização excusa, tal qual a emissão fraudulenta com fins de evasão fiscal por outras empresas, Este documentos podem atender a diversas necessidades das empresas, desde acertar seu estoque a descoberto, acobertar o transito de mercadorias, legalizar mercadoria sem origem licita, criação de créditos , lançamento de despesas para acobertar retiradas ou diminuir a margem de lucro

Quadro 16 – Consignar no Documento Fiscal importância diversa do Efetivo Valor da Operação ou Prestação, quando estas sejam tributadas

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	Valor	AI	Valor	AI	Valor
Total de Autos Lavrados	33	56.770,06	33	273.462,59	46	378.997,95,
Ativos - em fase de julgamento do mérito					2	233.682,99
Extintos por Pagamento	28	31.591,40	25	97.140,74	38	75.748,03
Extintos por Decisão Administrativa	-	-	-	-	2	11.318,55
Extintos por ANISTIA				-		-
Extintos por Inscrição em D. Ativa	3	2.220,95		-	4	58.248,38
Parcelados	2	22.957,71	8	176.321,85		-

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 18A e 18B - Consignar no Documento Fiscal importância diversa do Efetivo Valor da Operação ou Prestação, quando estas sejam tributadas



A infração que se evidencia no Quadro 16 e Figuras 18A e 18B é largamente empregada pelas indústrias, cuja complexidade de seus processos industriais dificulta sobremaneira a tarefa de mensurar o custo da mercadoria, além da difícil comprovação do ato, que requer a apresentação de comprovantes financeiros.

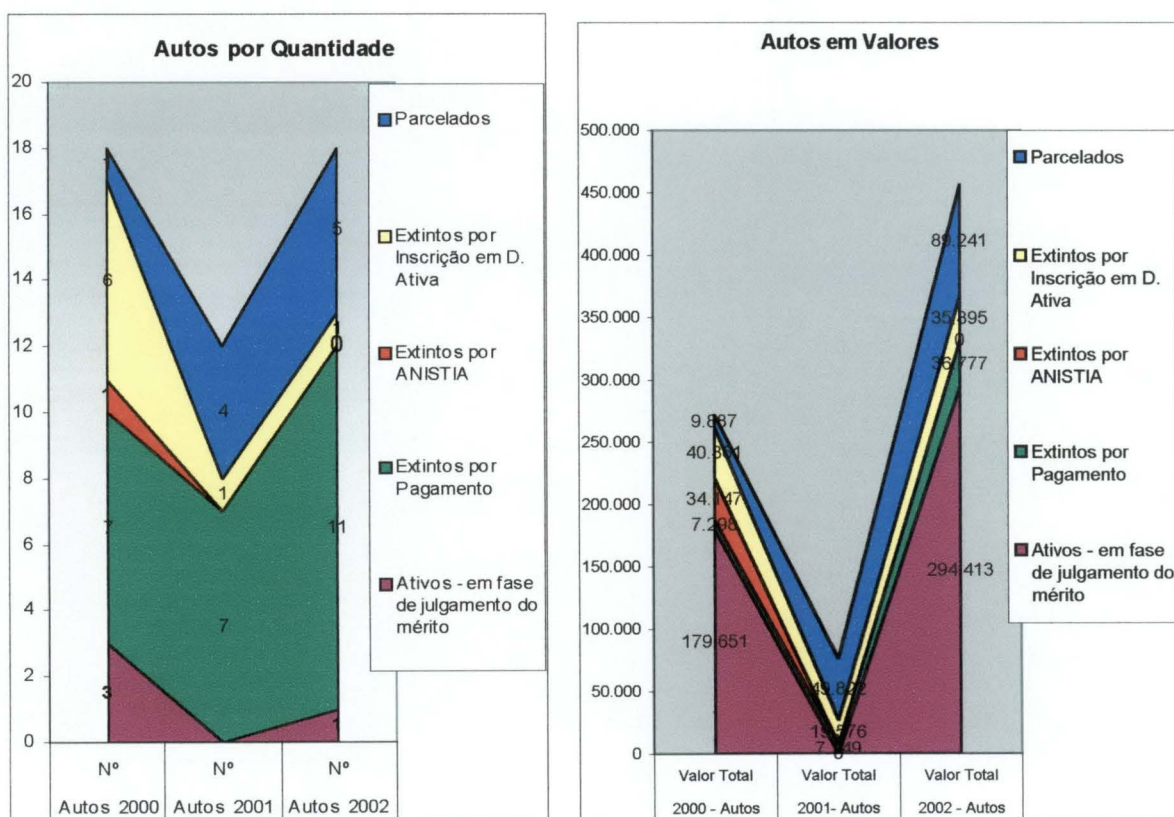
Consignar no documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou prestação, quando estas sejam tributadas é uma das formas de evasão mais diretamente favorecidas pelo sigilo bancário, sem o qual é muito difícil a obtenção das provas necessárias. Além do mais, normalmente, este ato é realizado de comum acordo entre as partes, reduzindo as possibilidades de comprovação. Por estes motivos apontados, apesar do potencial existente, não tem se obtido melhores resultados fiscais no combate a essa forma de evasão.

Quadro 17 – Emitir Documento Fiscal constando valores diferentes nas respectivas vias, em relação à Operação ou Prestação Tributadas

AUTOS DE INFRAÇÃO	ANO 2000		ANO 2001		ANO 2002	
	AI	VL	AI	VL	AI	VL
Total de Autos Lavrados	18	271.843,73	12	76.546,32	18	456.327,46
Ativos - em fase de julgamento do mérito	3	179.651,48	-	-	1	294.413,39
Extintos por Pagamento	7	7.297,88	7	7.148,69	11	36.777,22
Extintos por Decisão Administrativa	-	-	-	-	-	-
Extintos por ANISTIA	1	34.146,67	-	-	-	--
Extintos por Inscrição em D. Ativa	6	40.860,51	1	19.576,08	1	35.895,47
Parcelados	1	9.887,19	4	49.821,55	5	89.241,38

FONTE: Banco de dados do Estado do Paraná - 8ª DRR de Londrina-Pr

Figura 19A e 19B - Emitir Documento Fiscal constando valores diferentes nas respectivas vias, em relação à Operação ou Prestação Tributadas



O Quadro 17 e Figura 19A e 19B mostram que a emissão de Documento Fiscal constando valores diferentes nas respectivas vias, em relação à Operação ou Prestação Tributadas é um tipo de infração que apresenta um número elevado de

processos ativos em fase de julgamento de mérito e um número baixo de extinção por pagamento, em relação às demais penalidades. Esta se tornando um procedimento pouco utilizado em razão das provas documentais que deixa, do maior controle exercido pela fiscalização em relação aos documentos em circulação e de um crescente banco de dados, de posse do Estado, que contem as informações das operações efetuadas, declaradas pelos remetentes e pelos destinatários, cujos dados são cruzadas em busca de divergências, apesar de ser um dos mais conhecidos métodos de evasão fiscal. Sua identificação pelo auditor requer a análise documental, ou cruzamento entre informações da empresa com seus parceiros comerciais.

Enfim, podemos afirmar, com fulcro nas análises dos dados recolhidos nesta pesquisa de campo, que a prática da evasão fiscal tem assumido proporções catastróficas, mingando, ainda mais, os já escassos recursos estatais e inviabilizando o implemento de políticas públicas e o crescimento econômico do Estado.

O contribuinte tem-se revelado bastante criativo e ousado na hora de evadir-se de suas obrigações fiscais, enquanto a fiscalização não tem respondido com compatível agilidade e abrangência na ação. Se a administração tributária se mostra incapaz de recuperar, na sua totalidade, as obrigações tributárias descumpridas, fica comprometida a eficácia de todo o Sistema Tributário.

Observou-se que vários elementos básicos para que esta função seja efetivada não estão sendo disponibilizados. Entre eles, segundo orienta CARRAZZA (1996, p.221), podem ser ressaltados:

- Conhecimento profundo do fenômeno da sonegação em suas causas, consequências, dimensões, manifestações, etc.
- Amplo emprego de recursos humanos, legais, materiais, financeiros, tecnológicos e informativos que sejam de alto nível .
- Domínio de ferramentas de análise que permitam conhecer bem o contribuinte, seu negócio, seu padrão de relacionamento com o Fisco;
- Determinação gerencial e política para combater a sonegação fiscal de modo que fique claramente explicitada essa decisão na política de fiscalização
- Adequada programação e controle da gestão do setor de tributação.

Percebe-se que, infelizmente, há um descaso no acompanhamento e avaliação dos resultados obtidos pela fiscalização. O acompanhamento raramente chega ao ponto de verificar a efetiva execução do título da dívida ativa, correspondente a uma grande parte dos lançamentos fiscais. Essa falta de acompanhamento, por si só, inviabiliza uma avaliação completa dos resultados dos trabalhos fiscais e de seu sucesso em recapturar o crédito tributário lançado.

Na realidade, os gerentes de fiscalização vinham se contentando com o controle da qualidade do auto de infração sob a ótica administrativa. O auto de infração, passando pelo controle de legalidade normalmente feito pelo contencioso administrativo, era considerado de boa qualidade e os procedimentos e bases jurídicas eram repetidos pelos demais agentes.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após as investigações sobre a questão da evasão fiscal, reconhecemos que a importância do tema é maior do que geralmente se imagina, e admitimos que o perfil da sonegação do ICMS, traçado neste trabalho, se trata de algo complexo demais para ser esgotado nos limites desta monografia. As afirmações aqui apresentadas colocam-se como facetas do mesmo problema e, longe de serem incongruentes, podem ser conciliadas.

As avaliações, teóricas, sobre a eficácia do sistema tributário no Brasil evidenciam que a área da fiscalização é, ainda, precária, sendo apontada, muitas vezes, como a responsável pelo problema da evasão, dada a sua incapacidade de gestão e controle. Por razões associadas a economicidade do aparato de controle, sociedade e fisco acabam tendo que conviver com altos níveis de sonegação. Em termos monetários, não faz sentido recusar-se ao custeio da fiscalização desde que, obviamente, não se mostre inferior o seu retorno. De fato, se a evasão efetiva-se facilitada pelo sistema deficiente de fiscalização, também, é verdade que os órgãos responsáveis pela administração tributária padecem de inúmeras restrições de natureza financeira, administrativa, legal e política, decorrentes, das distorções estruturais da economia do país em seu atual estágio de desenvolvimento político e social. Numa observação mais apurada, fica claro que a influência de outros fatores não pode ser subestimada, ao contrário, precisa ser posta as claras se desejarmos ter uma visão ampla e realista do perfil da sonegação.

Vemos que a busca crescente de recursos financeiros estabeleceu, no País e no Estado, um círculo vicioso, difícil de ser rompido com ações tópicas, que só

fazem desvirtuar ainda mais o sistema. A análise da realidade revela um paradoxo: na prática o aumento da carga fiscal e a evasão vêm se alimentando reciprocamente. A multiplicação de impostos e contribuições, o aumento de suas alíquotas ou de suas bases de incidência, tendem a gerar uma reação defensiva dos agentes econômicos que, especialmente em períodos de retração da atividade econômica, induzem os contribuintes a redobrar os seus esforços em matéria de evasão, fazendo o possível para escapar da tributação.

Neste sentido também a política brasileira de incentivos fiscais, regionais e setoriais, embora necessária, trouxe vantagens indiscutíveis a certos empreendimentos com capacidade de aproveitá-las, porem causou disparidades em relação a pequenos empreendedores, sem técnica e capital de origem para suportar carga maior, pelo não-acesso a tais benefícios, deixando-os com freqüência numa situação-limite. Outras vezes, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros, essenciais. Então, as distorções geradas acabam justificando a perspectiva do contribuinte de que paga demais, por erro de enfoque publico, aumentando sua propensão a descumprir as obrigações tributárias, que será tanto maior quanto menor for o risco de ser fiscalizado e de sofrer as penalidades estabelecidas em lei.

Assim, torna-se essencial a correta interpretação e aplicação da lei e a punição penal para o crime de sonegação fiscal, com o cuidado desta circunscrever-se aos casos que assim o mereçam, não podendo incorrer em criminalização massiva do conjunto de contribuintes, tratando casos de minúsculos valor, como o dos cidadãos que batalham sua sobrevivência com “bicos”, atividades informais, paralelas e de baixo rendimento, com o mesmo rigor daqueles casos que lesam em

grande proporção o patrimônio público. Esta é uma questão de coerência e pragmatismo diante da generalização e banalização da prática de sonegação fiscal, que se manifesta hoje em todas as camadas sócio-econômicas da população.

Por um lado, imposição da arrecadação tributária é necessária para que o Estado obtenha recursos objetivando prestar serviços públicos à sociedade, por outro lado, é bastante grave a convicção generalizada de que a evasão fiscal que campeia no Estado é, em grande parte, atribuída à atuação da classe política na condução dos negócios públicos, caracterizada como antiética, já que utiliza os escassos recursos existentes, para manutenção do poder governamental com todo o séquito de desperdícios, favorecimentos, multiplicação de cargos e funções desnecessárias, para a exclusiva sustentação política, que o poder exige.

Sob o prisma eminentemente financeiro, não há qualquer diferença entre a sonegação fiscal e os crimes patrimoniais contra a administração pública. Peculato, corrupção e demais crimes, desde que praticados com desvio de recursos públicos, surtem exatamente o mesmo efeito da sonegação fiscal, isto é, deixam o erário público desfalcado de determinado valor. Mas, sob o prisma da ética o fato é profundamente perturbador, uma vez que retira a credibilidade do Estado perante o contribuinte, desautoriza a legislação, os agentes fiscais e a própria Receita como instituição idônea e necessária. Assim os esforços para diminuir a evasão e aumentar a arrecadação transformam-se numa guerra entre o fisco e os contribuintes. Sobretudo nos momentos mais agudos de crise econômica, como o que vivemos, onde a contestação é maior ainda, com os contribuintes criticando as decisões governamentais sobre investimento, contestando o inchaço e ônus da

máquina administrativa e questionando a real necessidade de contenção e sacrifício, exigidos pelo governo, sem a real contrapartida.

Apoiados nas idéias acima expostas, os contribuintes faltosos eximem-se de suas culpas, identificando-se como verdadeiras vítimas de um poder voraz.

Conclui-se então que para a ocorrência da evasão fiscal, os problemas técnico-administrativos da fiscalização interagem de forma muito significativa com as predisposições psico-culturais do contribuinte, com o ambiente político-econômico do país, e com as deficiências jurídico-legais da nossa estrutura normativa, tornando muito mais complexa sua eliminação ou mesmo, redução.

A análise realizada nos Autos de Infração lavrados âmbito da 8ª Delegacia Regional da Receita, em Londrina, ratificou o perfil da sonegação apontado pelo estudo teórico, verificou-se que, os mecanismos utilizados para o controle fiscal são ainda deficitários, entre outros fatores pelo reduzido número de auditores fiscais no exercício da função, ainda que estes tenham alcançado, ao longo do tempo, grande melhora em seus desempenhos individuais, expressos através do aumento da recuperação de receitas, por auditor. Embora a sonegação fiscal seja estimada em 30% da arrecadação, com um valor médio sonegado entre R\$2.000,00 a R\$ 3.500,00 por empresa, o fisco recuperou, através da lavratura de Autos de infração, apenas em media 32,12% dos valores sonegados, para o período analisado.

Constata-se também que não só a sonegação, como também a inadimplência, em relação ao pagamento de impostos tem aumentado ano a ano, evidenciando um problema mais amplo que afeta, não apenas a estrutura econômica paranaense, mas a brasileira em geral. Revela-se claramente, a ligação da prática da sonegação com a crescente falta de dinheiro nas empresas, e com a

real oportunidade de opção pelo aproveitamento das baixas taxas de juros cobradas pelo Estado, inferiores às taxas bancárias, as quais o empresário descapitalizado teria que se submeter.

Firma-se assim um consenso, quanto ao fundamental papel que desempenha a fiscalização como instrumento de garantia de funcionamento de todo o sistema tributário, cabendo a ela alcançar e manter perante os contribuintes uma elevada percepção do risco em descumprir a norma tributária. Esta não deixa de ser uma tarefa de cunho pedagógico-preventivo que acaba fazendo com que o contribuinte, conscientizado, antecipe sua decisão no sentido da regularização da sua situação fiscal.

Percebe-se que hoje, o aparelho fiscal organizado, diante da situação de epidemia de sonegação tributária é insuficiente para combater-la e exterminá-la com a eficácia que a sociedade reivindica. Entretanto, o mero aumento quantitativo dos fiscais e auditores da Receita não resolve a questão. Existe enorme risco de desmoralização se o fisco resolver, de maneira autoritária, “colocar a tropa na rua” sem que haja mudança no regime de cumprimento tributário.

Consideramos que a reversão deste quadro antagônico é complicada sim, mas não impossível, requerendo, até mesmo, uma intervenção mais efetiva de caráter educacional. Cabe pontuar que, uma maneira importante de atingir a este desígnio é implementar uma extensiva educação fiscal da população, esclarecendo sobre a função social do tributo e de sua importância para a manutenção da sociedade.

A administração tributária, por seu turno, precisa, além de ser temida, ser respeitada pelo público, pelo padrão ético e lisura com que desenvolve suas

atividades, em todos os níveis da organização, tanto do corpo técnico, quanto gerencial. É indispensável que as máximas da moralidade administrativa se sobreponham aos interesses particulares, para a efetiva melhora dos índices de arrecadação.

Assim, desse arrazoadado considera-se que, a bem do equilíbrio financeiro do país, inadiável se faz, repensar o próprio sistema de financiamento do Estado e, dentro dele, o sistema tributário, de forma a não entrar em choque frontal e nocivo com o setor produtivo que impulsiona o progresso e a geração de riqueza do país.

Na luta contra a evasão fiscal, em todas as suas formas e manifestações, o importante é atacar seus fatores causadores, apontados neste trabalho, com racionalidade e agilidade. Sendo necessária, mais que uma reforma exclusivamente tributária, uma reestruturação global, fruto do trabalho conjunto dos diferentes segmentos da sociedade, com amplas modificações de ordem administrativa, legal, política e cultural, numa direção única que seja de consenso entre povo e governo, elevando e massificando a verdadeira noção de cidadania e responsabilidade. Nesta situação ideal, os órgãos de fiscalização também se despiriam do papel penalizador, que exercem atualmente, para assumirem um de vigilância e regulação do mercado.

No entanto, este é um projeto difícil e para longo prazo, como qualquer processo que pretenda mudar o comportamento dos seres humanos, e até mesmo a cultura e os valores predominantes. Por hora nos contentamos com as contribuições advindas do presente estudo.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Jorge. Sonegar é preciso? **Revista Veja**, nº 1269, ano 27, 18 de novembro de 1994.

BRASIL. **Código Comercial** (Lei 556, 25.06.1850). 48. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, 1461 p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 30.ed., São Paulo: Saraiva, 2001, 600 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: atualizada até a emenda constitucional nº 32 / organização, remissões e índices por Dulce Eugênia de Oliveira. 3.ed., São Paulo: Iglu, 2001, 220 p.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 1972, 260 p.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed., São Paulo: Lejus, 1998, 265 p.

BRITO, Edvaldo. ICMS – Mercadorias Isentas. Crédito Fiscal Presumido: Utilização, Ajustes: Hipótese de Estorno de Débito e de Utilização Extemporânea de Crédito Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 17, 35 p.

CARIBÉ, Luiz Lustosa Roriz. **ICMS – Elisão, Competência e Incidência**. Brasília: Ed. Nacional, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5.ed., São Paulo: Malheiros, 1996, 350 p.

ARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1985, 345 p.

CASSONE, Vitório. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2000, p.375 p.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996.

COELHO, Luiz Fernando. **Lógica Jurídica e Interpretação das Leis**. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, 350 p.

CUVILLIER, Armand. **Pequeno vocabulário da língua filosófica**. 2.ed., São Paulo Companhia Editora Nacional, 1969, 230 p.

DERZI, Misabel & COELHO, Sacha Calmon Navarro. Direito à Compensação de Créditos do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n°. 27, 25 p.

DÓRIA, A. R. S. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2.ed., São Paulo : Bushatsky, 1977, 250 p.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 7.ed., São Paulo: Atlas, 2001, 340 p.

HUCK, H. M. **Evasão e Elisão**. São Paulo: Saraiva, 1997, 240 p.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 15.ed., São Paulo: Malheiros, 1999, 350 p.

MACIEL, Antonio Carlos. Reforma Fiscal. **Revista Veja**, N° 1285, ano 28, 25 de abril de 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, 330 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3.ed., São Paulo: Malheiros, 1993, 420 p.

MORAES, A. de; SMANIO, G. P. **Legislação Penal Especial**. 5.ed., São Paulo: Atlas, 2002, 340 p.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 19.ed., São Paulo: Saraiva, 1991, 450 p.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991, 560 p.

TORRES, R. L. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, 350 p.